



**UNIVERSIDAD A DISTANCIA DE MADRID**  
(Facultad de Ciencias Jurídicas)

# **EL CONTROL DE LA PRODUCCIÓN NORMATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA DESDE LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO Y LA SEGURIDAD JURÍDICA**

Tesis Doctoral

José Antonio Sánchez García

2017





**UNIVERSIDAD A DISTANCIA DE MADRID**  
(Facultad de Ciencias Jurídicas)

# **EL CONTROL DE LA PRODUCCIÓN NORMATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA DESDE LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO Y LA SEGURIDAD JURÍDICA**

Tesis Doctoral presentada por:

José Antonio Sánchez García

Dirigida por

Dr. D. Alejandro Blázquez Lidoy y Dra. D<sup>a</sup>. M. Carmen Cámara Barroso

*Madrid, septiembre 2017*

### *Dedicatorias*

A mi director de tesis, Alejandro Blázquez Lidoy, y a mi codirectora, María del Carmen Cámara Barroso, por su apoyo constante y gran paciencia conmigo en los momentos en los que esta tesis no avanzaba como hubiera sido recomendable.

A Roque de las Heras Miguel, presidente del CEF y de la Universidad a Distancia de Madrid, que siempre me animó y se preocupó por la marcha de esta investigación.

A mis hijos y a mis seres queridos que han soportado estoicamente el tiempo robado de sus vidas para dedicarlo a esta tarea.

Y a todos mis compañeros de trabajo, que continuamente se han interesado por la tesis y su evolución.

## ÍNDICE GENERAL

Abreviaturas.....	9
I. Introducción. Justificación e interés de la investigación.	
Objetivo y Metodología.....	11
II. La legislación tributaria y los principios legislativos.....	41
III. Los principios generales del Derecho.....	47
1) El concepto del Derecho. Los principios y valores como origen del Derecho.....	48
2) El fin del Derecho.....	73
a) La Justicia como fundamento esencial.....	73
b) Otros fines del Derecho: la Paz, la Felicidad, la Utilidad.....	74
c) Los fines como principios del Derecho.....	75
3) La preeminencia de la ley frente a los principios jurídicos.....	77
4) La publicidad y el conocimiento de las leyes.....	89
5) Las leyes en el tiempo y en el espacio y los principios generales del Derecho.....	95
6) La deslegalización, las disposiciones administrativas y los principios jurídicos.....	101
7) La costumbre y los principios generales del Derecho.....	105
8) Las decisiones interpretativas y los principios generales del Derecho.....	109
9) La concepción del Estado y del Derecho y el pensamiento jurídico.....	121
10) Los principios individuales y los principios colectivos. Derecho público y Derecho privado.....	151
11) La técnica normativa y los principios generales del Derecho.....	161
IV. Los principios generales del Derecho y el Derecho tributario.....	165
V. La seguridad jurídica como principio orientador.....	185
1) La doctrina y la seguridad jurídica.....	185
2) La jurisprudencia constitucional y la seguridad jurídica.....	191
a) La seguridad jurídica y el resto de principios del ordenamiento jurídico.....	191
b) La seguridad jurídica y la aplicación del Derecho.....	201
c) La seguridad jurídica y el poder legislativo.....	205
3) La jurisprudencia del Tribunal Supremo.....	219
VI. La seguridad jurídica y el Derecho tributario.....	223
a) La seguridad jurídica y los fines del sistema tributario.....	223
b) La seguridad jurídica tributaria y las leyes de presupuestos.....	227

c) La seguridad jurídica y la retroactividad en materia tributaria.....	233
d) La seguridad jurídica, la confianza legítima y la previsibilidad de los cambios normativos.....	243
e) La seguridad jurídica y la técnica legislativa tributaria.....	253
VII. Análisis de la producción normativa en materia tributaria.....	265
A) Análisis numérico de la producción normativa en materia tributaria.....	265
a) <i>Consideraciones previas sobre las bases de datos</i> .....	265
b) <i>Datos numéricos sobre producción normativa en materia tributaria</i> .....	266
B) Análisis de la evolución normativa en materia tributaria.....	341
1) <i>Análisis de la producción normativa legal y de rango superior</i> .....	341
2) <i>Análisis de la producción normativa de rango             reglamentario e inferior</i> .....	377
C) Análisis cuantitativo del contenido de la producción normativa en materia tributaria.....	393
1) Leyes estatales.....	393
a) <i>Con contenido propiamente tributario</i> .....	393
b) <i>Con contenido mixto (leyes «ómnibus»)</i> .....	396
c) <i>Con contenido mixto, principalmente no tributario</i> .....	396
d) <i>Con contenido tributario «oculto»</i> .....	397
2) Leyes autonómicas.....	403
a) <i>Con contenido propiamente tributario</i> .....	403
b) <i>Con contenido mixto (leyes «ómnibus»)</i> .....	404
c) <i>Con contenido mixto, principalmente no tributario</i> .....	405
d) <i>Con contenido tributario «oculto»</i> .....	406
3) Leyes orgánicas.....	410
4) Real Decreto-Ley.....	412
5) Real Decreto Legislativo.....	413
6) Reglamentos y Directivas UE.....	416
7) Decreto-Ley (autonómico).....	418
8) Decreto Legislativo (autonómico).....	420
VIII. La seguridad jurídica y la producción normativa en materia tributaria.....	423
IX. Conclusiones.....	445
Jurisprudencia citada.....	461
Bibliografía.....	471

## ÍNDICE DE FIGURAS, CUADROS, TABLAS Y GRÁFICOS

Cuadro VIII.1 Disposiciones con rango de ley y superior con contenido tributario. 1990 a 2016.....	304
Cuadro VIII.2 Disposiciones con rango de ley de las comunidades autónomas con contenido tributario. 1990 a 2016 .....	306
Cuadro VIII.3 Disposiciones con rango de ley y superior de los territorios forales con contenido tributario. 1990 a 2016 .....	306
Cuadro VIII.4 Disposiciones reglamentarias y administrativas con contenido tributario. 1990 a 2016.....	333
Cuadro VIII.5 Disposiciones reglamentarias y administrativas de las comunidades autónomas con contenido tributario. 1990 a 2016.....	335
Cuadro VIII.6 Disposiciones reglamentarias y administrativas de los territorios forales con contenido tributario. 1990 a 2016.....	335
Cuadro VIII.7 Número de leyes ordinarias estatales y autonómicas con contenido tributario. 1990 a 2016 .....	341
Cuadro VIII.8 Número de leyes ordinarias con contenido tributario por comunidades autónomas. 1990 a 2016.....	342
Gráfico 1. Nº de leyes ordinarias totales con contenido tributario. 1990 a 2016.....	343
Gráfico 2. Leyes estatales y autonómicas con contenido tributario. 1990 a 2016.....	344
Gráfico 3. Nº de leyes forales de Navarra con contenido tributario. 1990 a 2016.....	345
Gráfico 4. Leyes autonómicas con contenido tributario: régimen común. 1990 a 2016.....	347
Cuadro VIII.9 Nº de Leyes Orgánicas con contenido tributario. 1990 a 2016.....	349
Gráfico 5. Nº de Leyes Orgánicas con contenido tributario. 1990 a 2016.....	350
Cuadro VIII.10 Nº Reales decretos-leyes con contenido tributario. 1990 a 2016.....	351
Gráfico 6. Nº Reales decretos-leyes con contenido tributario. 1990 a 2016.....	351
Cuadro VIII.11 Nº Decretos-leyes autonómicos con contenido tributario. 1990 a 2016.....	353
Gráfico 7. Nº Decretos-leyes con contenido tributario de las comunidades autónomas de régimen común. 1990 a 2016.....	353
Cuadro VIII.12 Nº Reales decretos legislativos con contenido tributario. 1990 a 2016.....	355
Gráfico 8. Nº Reales decretos legislativos con contenido tributario. 1990 a 2016.....	355
Cuadro VIII.13 Decretos legislativos con contenido tributario (estatales y autonómicos). 1990 a 2016 .....	356
Gráfico 9. Decretos legislativos autonómicos con contenido tributario. 1990 a 2016.....	357
Gráfico 10. Reales decretos legislativos y decretos legislativos autonómicos con contenido tributario. 1990 a 2016.....	358
Cuadro VIII.14 Producción normativa con rango de ley en España con contenido tributario. 1990 a 2016.....	359
Cuadro VIII.15 Disposiciones normativas autonómicas con rango de ley con contenido tributario. 1990 a 2016.....	360
Gráfico 11. Normativa autonómica con rango de ley con contenido tributario. 1990 a 2016.....	360
Gráfico 12. Total, normas con rango de ley con contenido tributario. 1990 a 2016.....	362
Cuadro VIII.16 Normas y leyes forales con contenido tributario. 1990 a 2016.....	363
Gráfico 13. Normas forales y leyes forales con contenido tributario. 1990 a 2016.....	364
Cuadro VIII.17 Normas y leyes forales ordinarias y excepcionales con contenido tributario. 1990 a 2016.....	365
Cuadro VIII.18 Normas forales excepcionales con contenido tributario. 1990 a 2016. Álava.....	366
Cuadro VIII.19 Normas forales excepcionales con contenido tributario. 1990 a 2016. Bizkaia.....	366
Cuadro VIII.20 Normas forales excepcionales con contenido tributario. 1990 a 2016. Gipuzkoa.....	367
Cuadro VIII.21 Normas excepcionales con contenido tributario. 1990 a 2016. Navarra.....	367

Gráfico 14. Normativa foral de urgencia y de refundición de textos con contenido tributario. 1990 a 2016.....	368
Gráfico 15. Total, disposiciones forales de rango superior con contenido tributario. 1990 a 2016.....	368
Cuadro VIII.22 Reglamentos y directivas UE con contenido tributario. 1990 a 2016.....	369
Gráfico 16. Reglamentos y directiva UE con contenido tributario. 1990 a 2016.....	370
Cuadro VIII.23 Reglamentos, directivas y otras normas UE con contenido tributario. 1990 a 2016.....	371
Gráfico 17. Total, normas UE con contenido tributario. 1990 a 2016.....	372
Cuadro VIII.24 Normas internacionales con contenido tributario. 1990 a 2016.....	373
Gráfico 18. Normativa internacional con contenido tributario. 1990 a 2016.....	374
Cuadro VIII.25 Total normas de rango legal y superior con contenido tributario. 1990 a 2016.....	374
Gráfico 19. Total, normas legales y de rango superior con contenido tributario. 1990 a 2016.....	375
Gráfico 20. Total, normas legales y de rango superior con contenido tributario. 1990 a 2016. Tendencia.....	376
Cuadro VIII.26 Reales decretos con contenido tributario. 1990 a 2016.....	378
Gráfico 21. Reales decretos con contenido tributario. 1990 a 2016.....	379
Gráfico 22. Reales decretos con contenido tributario. 1990 a 2016. Tendencia.....	379
Cuadro VIII.27 Órdenes ministeriales con contenido tributario. 1990 a 2016.....	380
Gráfico 23. Órdenes ministeriales con contenido tributario. 1990 a 2016.....	381
Cuadro VIII.28 Reales decretos y órdenes ministeriales con contenido tributario. 1990 a 2016.....	381
Gráfico 24. Reales decretos y órdenes ministeriales con contenido tributario. 1990 a 2016.....	382
Gráfico 25. Reales decretos y órdenes ministeriales con contenido tributario. 1990 a 2016. Gráfico en línea.....	383
Gráfico 26. Reales decretos y órdenes ministeriales con contenido tributario. 1990 a 2016. Tendencias.....	383
Cuadro VIII.29 Resoluciones con contenido tributario. 1990 a 2016.....	384
Gráfico 27. Resoluciones con contenido tributario. 1990 a 2016.....	385
Gráfico 28. Resoluciones con contenido tributario 1990 a 2016. Gráfico en línea.....	386
Cuadro VIII.30 Órdenes ministeriales y resoluciones frente a reales decretos con contenido tributario. 1990 a 2016.....	386
Gráfico 29. Órdenes ministeriales y resoluciones con contenido tributario. 1990 a 2016.....	387
Gráfico 30. Órdenes ministeriales y resoluciones frente a reales decretos con contenido tributario. 1990 a 2016.....	388
Gráfico 31. Suma de órdenes+resoluciones frente a reales decretos con contenido tributario. 1990 a 2016.....	388
Gráfico 32. Órdenes+resoluciones frente a reales decretos con contenido tributario. 1990 a 2016. Tendencias.....	389
Cuadro VIII.31 Total, reales decretos, órdenes ministeriales y resoluciones con contenido tributario. 1990 a 2016.....	390
Gráfico 33. Principales normas reglamentarias con contenido tributario. 1990 a 2016.....	391
Cuadro VIII.32 Materia objeto de las leyes con contenido propiamente tributario. 1990 a 2016.....	395
Gráfico 34. Materia objeto de las leyes con contenido propiamente tributario. 1990 a 2016.....	395
Cuadro VIII.33 Tipo de contenido tributario de las leyes estatales. 1990 a 2016.....	401
Gráfico 35. Tipo de contenido tributario de las leyes ordinarias estatales. 1990 a 2016.....	401
Cuadro VIII.34 Visibilidad del contenido tributario de las leyes autonómicas. 1990 a 2016.....	407
Gráfico 36. Visibilidad del contenido tributario de las leyes autonómicas. 1990 a 2016.....	408
Gráfico 37. Tipo de contenido tributario de las leyes autonómicas. 1990 a 2016.....	409
Cuadro VIII.35 Tipo de contenido tributario de los decretos-leyes autonómicos. 1990 a 2016.....	419
Gráfico 38. Tipo de contenido tributario de los decretos-leyes autonómicos. 1990 a 2016.....	419
Cuadro VIII.36 Tipo de contenido tributario de los decretos legislativos autonómicos. 1990 a 2016.....	420
Gráfico 39. Tipo de contenido tributario de los decretos legislativos autonómicos. 1990 a 2016.....	421



## ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
Art.	Artículo
Arts.	Artículos
BCE	Banco Central Europeo
BOA	Boletín Oficial de Aragón
BOC	Boletín Oficial de Cantabria
BOCA	Boletín Oficial de Canarias
BOCAIB	Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares
BOCM	Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid
BOCL	Boletín Oficial de Castilla y León
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOB	Boletín Oficial de Bizkaia
BOG	Boletín Oficial de Gipuzkoa
BOIB	Boletín Oficial de las Illes Balears
BOJA	Boletín Oficial de la Junta de Andalucía
BON	Boletín Oficial de Navarra
BOPA	Boletín Oficial del Principado de Asturias
BOPV	Boletín Oficial del País Vasco
BOR	Boletín Oficial de La Rioja
BORM	Boletín Oficial de la Región de Murcia
BOTHA	Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava
CC	Código Civil
CC.AA.	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
CNMV	Comisión Nacional del Mercado de Valores
D	Decreto
D.F.	Decreto Foral
D.F.N.	Decreto Foral Normativo
DGRN	Dirección General de los Registros y del Notariado
DGT	Dirección General de Tributos
D-Ley	Decreto-Ley
DOCM	Diario Oficial de Castilla-La Mancha
DOCV	Diario Oficial de la Comunidad Valenciana
DOE	Diario Oficial de Extremadura
DOG	Diario Oficial de Galicia
DOGC	Diario Oficial de la Generalidad de Cataluña

DOGV	Diario Oficial de la Generalidad Valenciana
FJ	Fundamento Jurídico
FFJJ	Fundamentos Jurídicos
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	impuesto sobre Bienes Inmuebles
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICIO	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado
IGIC	Impuesto General Indirecto Canario
IIVTNU	Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
INE	Instituto Nacional de Estadística
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IVTM	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
LGT	Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)
LOTC	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre)
LPACAP	Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas
LRJSP	Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público
NF	Norma Foral
OF	Orden Foral
PGE	Presupuestos Generales del Estado
RAE	Real Academia Española
RD	Real Decreto
RD-Ley	Real Decreto-Ley
RD-Leg	Real Decreto Legislativo
RR.DD.	Reales Decretos
Rs	Resolución
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
SSTC	Sentencias del Tribunal constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
UE	Unión Europea

## I. INTRODUCCIÓN. JUSTIFICACIÓN E INTERÉS DE LA INVESTIGACIÓN. OBJETIVO Y METODOLOGÍA

Dice una de las primeras odas de Horacio, en boca del personaje de Leuconoe, «no investigues, es sacrílego saber, ... ¡cuánto mejor es soportar lo que haya de ser!».

El nombre de Leuconoe<sup>1</sup>, hija de Neptuno, significa 'la de la mente blanca', sinónimo de 'cándida' o 'sincera'. Pero también tiene una segunda lectura, que en expresión actual puede traducirse como 'mente hueca'.

En una sociedad avanzada, como en la que nos preciamos de vivir, los ciudadanos en general no deberíamos contentarnos con lo que haya de ser, siendo una obligación para los que nos dedicamos al Derecho buscar respuestas a las dudas y problemas que surgen en la sociedad y que, tarde o temprano, se trasladan al mundo jurídico.

Durante varios años de responsabilidad en la coordinación de una de las más prestigiosas bases de datos profesionales del ámbito tributario, *Normacef Fiscal*<sup>2</sup>, hube de enfrentarme, con la imprescindible ayuda de los demás miembros del departamento jurídico de esta institución, a la realidad boletinesca oficial, que nos espetaba permanentemente una continua y fría lluvia de normas fiscales a condensar en nuestra cesta digital, la cual, día a día, como sísifos de oficina, debíamos tratar, siguiendo el mismo frustrante proceso de volcarlas sobre la mesa de trabajo, para entresacar las nuevas normas a incorporar a nuestra base documental, modificar otras ya existentes y derogar, quizás, alguna otra, pero engordando sin cesar, en pantagruélico festín, el almacén de disposiciones<sup>3</sup>.

Casi con la misma frecuencia, nos preguntábamos por el sentido real de esta bacanal normativa, y de sus posibles límites y consecuencias. Y ello me llevó poco a poco, pero inexorablemente, a profundizar en aquellas preguntas que, sin esperar respuesta, nos hacíamos allí, casi como una queja. Debía buscar respuestas, o al menos diseccionar este *frankenstein* jurídico, por si otros con más éxito pueden comprenderlo y, en definitiva, hacerlo definitivamente humano, por no conformarnos

---

<sup>1</sup> Del griego *Leukos*, λευκός, 'blanco, cándido' y *Nous*, νοῦς, 'mente'.

<sup>2</sup> <http://www.normacef.com>

<sup>3</sup> Como dice RUBIO LLORENTE, Francisco, «El principio *iura novit Curia* ha pasado a ser una mera presunción, bastante pretenciosa, si es que alguna vez fue verídico» («El papel del Consejo de Estado en el control de calidad técnica de las normas», *Revista Española de la Función Consultiva*, núm. 6, 2006, p. 24). También atribuye esta frase al Consejo de Estado, si más precisión, CASTILLO BLANCO, Federico A. «El principio de seguridad jurídica: especial referencia a la certeza en la creación del Derecho», *Documentación Administrativa*, núm. 263-264, mayo-diciembre 2002, p. 34.

con el “soportar lo que haya de ser” de Leuconoe, o con el “es lo que hay”, en expresión de hoy día. Como decía POPPER<sup>4</sup>, ante la pregunta «¿Podemos hacer algo por el futuro?» la respuesta es positiva: «Quizás no mucho..., pero si algo podemos hacer, debemos hacerlo». Recuerda AGUILÓ REGLA<sup>5</sup> que el poder se confiere, pero la razón no, está a disposición de todos y está en el ideal del Estado de Derecho la noción de que el ejercicio del poder se someta a la razón.

La pregunta fundamental del pensamiento político jurídico, desde PLATÓN, se ha centrado en determinar quién debe gobernar: los mejores, los más sabios, los elegidos por Dios, el pueblo... Pero como ha señalado POPPER<sup>6</sup>, la cuestión central no sería tanto la de «la soberanía popular», o la de «la democracia», sino más bien la de «los límites del poder», incluso el del pueblo. «Un sistema débil intenta evitar la crítica y escapar a la contradicción». Como ha dicho Erich FROMM<sup>7</sup>, «si un hombre puede sólo obedecer y no desobedecer, es un esclavo. Si puede sólo desobedecer y no obedecer, es un rebelde». Debemos ser ciudadanos que contribuyamos según nuestra capacidad al bienestar social, pero de acuerdo con un sistema tributario presidido por la seguridad y la justicia.

Así, el artículo 31.1 de la Constitución Española (en adelante, CE) establece que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

Es este artículo el punto de partida para el desarrollo del sistema tributario en nuestro Estado de Derecho y el que da, por tanto, motivo para el análisis de los múltiples conceptos que lo componen.

Y de ello resalta el concepto de **sistema tributario justo** como el medio mediante el cual se sostendrán los gastos públicos por la contribución de todos.

Por tanto, es la **justicia** del sistema tributario o, mejor dicho, del medio de sostenimiento de los gastos públicos elegido, la pieza clave para la adecuada financiación de nuestro Estado social y democrático de Derecho.

---

<sup>4</sup> Cita extraída de FALCÓN Y TELLA, María José. *Derecho y Literatura*, Marcial Pons, Madrid, 2015, pp. 30 y ss.

<sup>5</sup> AGUILÓ REGLA, Josep. *Teoría general de las fuentes del Derecho (y el orden jurídico)*. Ariel, Derecho. Barcelona, 2012, p. 159.

<sup>6</sup> POPPER, KARL R. *Sociedad abierta, universo abierto. Conversación con Frank Kreuzer*. Trad. cast. de Salvador MAS TORRES y Ángeles JIMÉNEZ PERONA, 5.ª ed.; Tecnos, Madrid, 1983, pp. 20 y 22. Según Popper, todo aquel que esté a favor de la libertad debe encontrarse a favor de estar lo menos gobernado y tener el mínimo gobierno posible.

<sup>7</sup> FROMM, Erich. *On disobedience and Other Essays*. Routledge & Kegan Paul. London, 1984, pp. 3-8. Citado por FALCÓN Y TELLA, María José. *Derecho y Literatura*, cit. p. 34.

Sin embargo, hemos presenciado, cual espectadores de una tragedia griega en la que el destino está determinado y acaba en situaciones irresolubles y sin solución, cómo este sistema se ha desarrollado en el último cuarto de siglo de una forma acelerada y exponencial, al menos en cuanto a la producción de normas, entendidas en el sentido más amplio como reglas para la aplicación de los impuestos, y, por tanto, no emanadas necesariamente ni principalmente del poder legislativo. El Derecho, y en particular el Derecho tributario, han pasado de una estructura jerárquica piramidal a una estructura en forma de red<sup>8</sup>. Incluso, podríamos decir, en forma de tela de araña, que busca cerrar las vías de agua por las que se escapan los recursos del Estado, debidas a la elusión y la evasión fiscal, y los agujeros que la propia evolución de la economía y la sociedad van provocando, pero una telaraña que se hace a la vez en exceso tupida, confusa, que, como un agujero negro, no deja escapar ni la luz, y que atrapa y maniata a todos los ciudadanos.

De hecho, esa emanación de normas reguladoras o de aplicación del sistema tributario ha sido tan prolífica, variada, diversa, exhaustiva y variable, que genera multitud de rechazos, controversias y polémicas, de toda índole, puesto que afecta principalmente al poder de disposición de los ciudadanos, provocando dudas fundadas en los mismos sobre la supuesta “justicia” que debe inspirar a los poderes públicos a la hora de establecer este sistema tributario y remover los obstáculos que dificulten su plenitud.

Tan es así, que la idea que fundamentalmente anida en el pensamiento colectivo es que el sistema tributario tiene como objetivo principal e inspirador la obtención de recursos, basado en un mero principio recaudador, que haría alejarlo de la justicia que debe presidirlo.

Esta concepción existe prácticamente desde siempre en el seno de nuestra sociedad. Reflejo de ello son los numerosos refranes y dichos antiguos que se conservan al respecto. La iniquidad que conlleva el exceso de normas se expresa en el dicho «muchas leyes, malos reyes»<sup>9</sup>, es decir, los malos reyes no miran por su pueblo, sino por sus propios intereses, por lo que crean más y más leyes para tener el mayor poder posible. Se crean de este modo nuevos tributos para conseguir más recursos, mientras el pueblo se ve incapaz de progresar. Del mismo modo, la expresión «la ley, como la telaraña, suelta el ratón y la mosca apaña»<sup>10</sup> no necesita mayor precisión, pero deja patente el sentimiento colectivo de impunidad de los que tienen más

---

<sup>8</sup> FALCÓN Y TELLÁ, María José. *Derecho y Literatura*, cit. p. 51.

<sup>9</sup> GONZÁLEZ DÍAZ, José Luís. *Refranes y Coplas*. EDIMAT Libros, Madrid, 2013, p. 146.

<sup>10</sup> GONZÁLEZ DÍAZ, José Luís. *Refranes y Coplas*, cit., p. 146.

medios, mientras la sociedad media y baja es la que realmente soporta el esfuerzo común. Se dice también que «allá van leyes do quieren reyes», refrán que ya recogía Cervantes en *El Quijote*<sup>11</sup>, de acuerdo con el cual la ley regulará lo que quiera el que manda, aunque no sea la que más convenga o importe a los demás.

Esa justicia que debe presidir el sistema tributario parece directamente derivada, por afirmación del citado artículo 31 CE, de la igualdad y progresividad de dicho sistema y de la proscripción de la confiscatoriedad, aunque resulta evidente que la justicia del mismo no puede derivar única y exclusivamente de estos conceptos.

No procedería ahora analizar los distintos conceptos de “justicia” y su evolución en la historia del pensamiento jurídico, pero puede y debe ser estudiado cómo otros aspectos pueden incidir en la adecuación del sistema tributario a los principios que deben inspirarlo y, en particular, al concepto de justicia, en un sentido amplio o estricto. Y, especialmente, nos preguntamos si se adecua a este axioma el hecho indiscutible de la acelerada, desbocada y, cuando menos, profusa **producción normativa** en materia tributaria. Quedaría la justicia así afectada, por lo que se refiere a la producción de normas, en uno de los principios que la integran en cuanto constituyente de un sistema de Derecho: la seguridad jurídica. Las famosas palabras de VON KIRCHMANN<sup>12</sup>, «sólo tres palabras del legislador convierten bibliotecas enteras en basura», suenan casi sarcásticas en el ámbito tributario, donde ya vivimos en un “gigantesco vertedero”. MENÉNDEZ MENÉNDEZ<sup>13</sup> lo califica como un auténtico desafío para el Estado de Derecho. ZARRALUQUI habla del “bosque legislativo”<sup>14</sup>.

En particular, nos preguntamos si es posible la existencia de algún tipo de control sobre el legislador, que limite o module su libertad de configuración de la realidad, en cuanto a la cantidad de normas y la oportunidad de su producción. Este control habría que buscarlo sin duda en el texto constitucional, pues es este el que da validez a las leyes que lo desarrollan. Ya sea desde una concepción positivista, ya desde la consideración de valores superiores o principios jurídicos, la Constitución aparece siempre como la única referencia que puede permitir cualquier control de la producción normativa y legal.

---

<sup>11</sup> *Don Quijote de la Mancha*, Segunda Parte. Capítulo XXXVII. «Donde se prosigue la famosa aventura de la dueña dolorida».

<sup>12</sup> VON KIRCHMANN, Julius Hermann, es el autor de estas palabras pronunciadas en el seno de una conferencia, en 1847, en Berlín, titulada *Die Wertlosigkeit der Jurisprudenz als Wissenschaft* («La jurisprudencia no es ciencia»). Puede leerse en castellano en *Jurisprudencia no es ciencia*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1983. También puede consultarse en «El carácter a-científico de la llamada ciencia del Derecho», en *Discusión sobre el carácter anti-científico del Derecho: de Kirchmann a la discusión epistemológica actual*, Palomino Manchego, José F. (coord.), Universitas. Madrid, 1999.

<sup>13</sup> MENÉNDEZ MENÉNDEZ, Aurelio. *La proliferación legislativa: un desafío para el Estado de Derecho*. Ed. Civitas, Madrid, 2004.

<sup>14</sup> ZARRALUQUI SÁNCHEZ-EZNARRIAGA, Luis. «El bosque legislativo», en *Otrosí*, núm. 1, 4ª época, 2012, pp. 25 y ss.

En cualquier caso, ambas visiones tienen como remisión el artículo 9.3 CE, que **positiviza los principios** que debe observar el legislador en el desarrollo de las competencias que le atribuye la Constitución.

Tanto doctrina como jurisprudencia se muestran de acuerdo en el valor esencial e intrínseco del Derecho que tiene la seguridad jurídica, la cual se manifiesta como la piedra angular del Ordenamiento jurídico y uno de los fines que debe perseguir toda ordenación social para tratar de acercarse al ideal de justicia que persigue fundamentalmente el Derecho. La estabilidad, la mayor uniformidad posible y cierta permanencia en la vigencia de las normas del Derecho son unos de los elementos que contribuyen sin duda a lograr una mayor seguridad jurídica, que contribuya decisivamente al logro de la justicia.

La ley, en cuanto norma de ordenación social, puede contar en su elaboración y aprobación con el idóneo consenso de la sociedad, en cuanto a su contenido y oportunidad; pero, en ocasiones, lamentablemente cada vez más frecuentes, puede ser también el medio o instrumento de que se vale el Estado para imponer sus propias orientaciones incluso en contra del sentir común. Esto explica también la actitud de la sociedad frente a la ley: de aceptación cuando existe ese consenso sobre su necesidad y aprobación (lo que llevaría también aparejado un número reducido de normas), y de escasa simpatía o de oposición y rechazo a las leyes cuando son impuestas, se establecen sin su intervención y son numerosas.

De hecho, ninguna de las tradicionales características de la ley que la doctrina clásica y moderna suele citar (madurez, reflexión en su elaboración, precisión de su contenido) se dan normalmente en la actualidad en las leyes tributarias. No se establecen previo un proceso de maduración y reflexión suficiente que permita analizar todos los aspectos que concurran (sus causas, sus efectos, los aspectos técnicos, las posibles lagunas, ambigüedades, contradicciones, etc.) y mucho menos son lo precisas que unas normas como las del ámbito tributario debieran ser. Estas leyes tributarias están generalmente llenas de conceptos jurídicos indeterminados, lagunas, incorrecciones, contradicciones, contrasentidos, remisiones en blanco, etc. La mayoría de las veces las nuevas normas vienen impuestas por la necesidad de atajar conductas que previsiblemente puedan menoscabar los ingresos del Estado, o por la insuficiencia económica del mismo que aboca a buscar nuevas vías de recursos con urgencia. En otras ocasiones, simplemente aparecen nuevas normas, sin más motivos aparentes que el cambio por el cambio o la mera sustitución de las normas elaboradas por un gobierno de signo contrario. Existe también una "moral tributaria" que

establece un gran reproche ético a las conductas defraudatorias, y que permite también justificar casi toda la producción normativa, bajo el paraguas de la persecución del fraude fiscal.

Como afirma DE BRITO MACHADO el Derecho tributario existe «*para limitar o poder do Estado de criar e de arrecadar tributos*»<sup>15</sup>. Y en el mismo sentido recuerda GARCÍA NOVOA que la seguridad jurídica es especialmente referible al Derecho tributario<sup>16</sup>; tanto por la condición de obligación legal del tributo, lo que convierte al ordenamiento fiscal en un ordenamiento integrado por “obligaciones tasadas” de dar, que deben ser previsibles para el ciudadano, como por la producción amplia e intensa de normas tributarias, que propicia situaciones de inseguridad, inestabilidad normativa, inseguridad en las derogaciones, propensión a la aplicación retroactiva de las normas... Y precisa SERRANO ANTÓN que no se trata ya en este punto de regular específicamente los derechos fundamentales y libertades públicas recogidos en la Constitución en el ámbito tributario, sino de decidir si en un Estado de Derecho se debe diseñar normativamente la posición jurídica del ciudadano frente a los poderes públicos, y más concretamente frente a la Hacienda Pública, al margen o adicionalmente al desarrollo normativo de aquellos derechos y libertades<sup>17</sup>.

Recordamos que la existencia de seguridad jurídica, en un ámbito como el tributario en el que el incumplimiento de las obligaciones legales puede determinar incluso la comisión de delitos fiscales, se convierte en un elemento esencial como garantía de los derechos fundamentales de los ciudadanos<sup>18</sup>.

Pero el Derecho no es inmutable y fijo, ni pretendemos que lo sea, en ninguna medida, sino que debe ser algo vivo que evolucione según lo demande la situación concreta. El libre arbitrio del hombre, su libre decisión en cada caso, hace que el Derecho sea de una u otra manera, y no es posible prever su desarrollo en el futuro. No obstante, la evolución de las instituciones concretas sí obedece siempre a un cambio en alguno de los elementos que configuran las situaciones de hecho reguladas. O aun sin que se alteren las situaciones de hecho, los cambios en la valoración que la sociedad hace de los mismos, por razones diversas, de todo tipo, pueden determinar también un cambio en su regulación. Finalmente, aun sin haberse producido cambio

---

<sup>15</sup> DE BRITO MACHADO, Hugo. *Curso de Direito Tributário*. Malheiros Editores. 31ª edic., São Paulo, 2010, p. 10.

<sup>16</sup> GARCÍA NOVOA, César. «Aplicación de los tributos y seguridad jurídica», en *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*; Semana de estudios de Derecho financiero, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, p. 2.

<sup>17</sup> SERRANO ANTÓN, Fernando. *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*. Civitas, Madrid, 2007.

<sup>18</sup> En este sentido, VEGA BORREGO, Félix Alberto. «Derecho a la libertad. Aspectos materiales y procedimentales del delito de defraudación tributaria». En *Justicia tributaria y derechos humanos*. Coord. Juan Manuel Ortega Maldonado. México, Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Autónoma de México, 2016.



alguno en las situaciones de hecho o en su valoración, pueden producirse cambios exclusivamente en la regulación jurídica de las instituciones, por motivos puramente técnicos, para hacerlas más eficaces. Y todo ello se da con enorme frecuencia en el ámbito tributario, lo que hace que nos encontremos en una situación de permanente cambio y dispersión, que genera inseguridad y descoordinación, no deseable ni fundada en nuestros principios constitucionales.

A todo ello se añade el modo radical en que se defienden las ideas y programas políticos de los distintos partidos en el poder, que hacen que falte, aun en lo más mínimo, un acuerdo sobre lo que es el bien común de la sociedad, que permita una acción concorde de todos en este aspecto. Cada grupo o partido político, en cuanto puede, impone su programa y anula lo hecho por el contrario, lo que hace que la acción política sea un continuo hacer y deshacer<sup>19</sup>. Recordamos que, desde 1978, cada uno de los distintos gobiernos políticos que han estado en el poder en España, ha tenido su “propia” ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante IRPF), o ha reformado en profundidad la norma para adaptarla a su ideario o a su programa de cambios. Así: la Ley 44/1978, 8 de septiembre; la Ley 18/1991, de 6 de junio; la Ley 40/1998, de 9 de diciembre; y el Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo; la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, y la reforma tributaria del IRPF aprobada por Ley 26/2014, de 27 de noviembre. A ello hay que sumar las reformas menores y múltiples modificaciones puntuales de su regulación legal y desarrollos reglamentarios.

Sin embargo, el pensamiento colectivo parece evitar una reacción airada ante esta situación, quizás justificando los medios por la importancia de los fines, que hace que la sociedad considere como objetivo principal del sistema tributario el de obtener los recursos necesarios para prestar los servicios públicos que todos estimamos esenciales y necesarios, y no tanto recaudar según principios de justicia, y por tanto admite, como un mal necesario, un sistema tributario que puede resultar injusto, por generador cuanto menos de inseguridad jurídica.

En consonancia con ello, asistimos en las últimas décadas a un reforzamiento, una ampliación y un desarrollo, deseable por otro lado, de los llamados derechos sociales<sup>20</sup> y colectivos de las personas (educación, sanidad, vivienda digna, cultura, etc.), pero paralelamente nos encontramos con una restricción cada vez mayor de la vertiente económica de los derechos y libertades individuales que nos corresponden como ciudadanos.

---

<sup>19</sup> VANDELLI, Luciano. *Trastornos de las instituciones políticas*. Ed. Trotta. Madrid, 2007, 192 págs.

<sup>20</sup> HERREROS LÓPEZ, Juan Manuel. «La justiciabilidad de los derechos sociales», en *Lex Social*, Sevilla, 2011.

En cualquier caso, dada la cada vez mayor complicación y multiplicidad normativa del laberíntico Ordenamiento jurídico actual, en especial del ámbito tributario, a lo que nos aboca también irremediablemente nuestro sistema de organización territorial con distintos niveles legislativos y centros de poder (BOBBIO hablaba de Estados “policéntricos” y “policráticos”<sup>21</sup>), resulta indispensable que las garantías del art. 9.3 CE, y particularmente la de la seguridad jurídica, adquieran la máxima relevancia, siendo escrupulosamente tenidas en cuenta, y prestando a ellas toda la atención y rigor en su observancia, tanto por el propio legislador, del nivel que sea, como por los órganos encargados del control jurisdiccional y constitucional, en última instancia.

Pero nos cuestionamos si dichos principios constitucionales y, en definitiva, los principios generales del Derecho o los principios jurídicos, pueden ser, además de informadores del Ordenamiento jurídico y herramientas de interpretación e integración de las leyes, base para el control de la desbocada producción normativa del Estado de Derecho. En particular, ese análisis se debe centrar en la seguridad jurídica.

Para ello, analizaremos qué son los principios y cuáles son los que recoge la Constitución. El Derecho, como Ordenamiento jurídico, es concebido, como señalaba la Ley de 27 de diciembre de 1956, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, como algo más que la simple suma de leyes escritas. Los principios generales del Derecho son sin duda las ideas y criterios que subyacen en las mismas y dan coherencia al sistema.

La doctrina jurídica ha analizado con profundidad, desde distintos puntos de vista, qué son los principios y cómo diferenciarlos de otros conceptos similares. Así, correspondiendo con distintas dimensiones del hecho jurídico, se ha distinguido, no siempre con claridad, entre valores, principios y normas, siendo las normas la concreción de los principios y estos de los valores.

La Constitución recoge muchos principios ya vigentes desde siempre entre nosotros, a la vez que incorpora otros nuevos, lo que supone convertirlos definitivamente en fuentes del Derecho y dotarlos de obligatoriedad y fuerza vinculante. No obstante, la determinación de estos principios y valores ha sido la culminación de un largo proceso que hunde sus raíces en alejadas épocas históricas, desde la Grecia clásica y el Derecho romano. Ello sitúa a los principios y valores como origen y fundamento del Derecho mismo.

---

<sup>21</sup> BOBBIO, Norberto. *Teoría General del Derecho*. Trad. Eduardo Rozo Acuña. Ed. Debate. Madrid, 1991.

Parece que la literalidad del artículo 1 de nuestro Código Civil otorga preferencia absoluta, como fuente del Derecho, a la ley frente a los principios generales del Derecho, los cuales sólo regirán en defecto de ley o costumbre, sin perjuicio del carácter informador del Ordenamiento jurídico de dichos principios. No obstante, la positivización de estos principios en la Constitución permite su consideración como valores superiores de la sociedad y adquieren el mismo rango legal que la norma que los positiviza, la Constitución, por lo que se convierten en principios “legales”.

En cualquier caso, los principios son los que informan e inspiran el Ordenamiento jurídico y dan sustento a los valores superiores de la comunidad, por lo que, aunque formalmente la ley se encuentra en un plano de preferencia, en realidad pueden situarse al mismo nivel que las normas legales, cuando han sido positivizados, situarse por encima de ellas, cuando se corresponden o plasman los valores superiores del Ordenamiento, o a un nivel inferior si son expresiones concretas de directrices jurídicas específicas.

Y aunque la ley como instrumento del Estado o del poder para dirigir a la sociedad cuenta indudablemente con un valor superior al de cualquier otra fuente o elemento jurídico, también debe la ley sujetarse a la vez a unos principios básicos (justicia, estabilidad, seguridad, etc.), que se han ido perfilando a lo largo de la historia, principios que han quedado además consagrados en una norma de grado superior, la Constitución.

El principio de justicia de la ley, del que la seguridad jurídica es uno de sus puntales principales, ha sido siempre el fin y el fundamento del Derecho. Como concreción de la seguridad jurídica se ha destacado también el principio de que las leyes deben ser conocidas por todos. La posibilidad de su conocimiento es así un requisito de justicia, por lo que el principio de publicidad de las normas se convierte también en un elemento básico del Ordenamiento jurídico.

No cabe obviar que la publicidad de las normas no garantiza su conocimiento, lo que junto al paralelo principio de que la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento, puede dificultar la consecución del primer objetivo de seguridad y justicia. Es muy difícil para los técnicos y expertos en Derecho tributario el conocimiento de todas las normas aplicables en este campo, lo cual se torna ya en misión absolutamente imposible para un ciudadano medio. Pero, ¿cómo podemos integrar este hecho en nuestro sistema jurídico sin vulnerar principios y valores fundamentales? ¿Puede un ciudadano medio simplemente conocer, no ya entender, una parte siquiera de las leyes vigentes en un momento dado en materia tributaria?

Y a esta situación no es ajena la configuración de nuestro sistema constitucional que parece moverse en la permanente pugna política, lo que aboca a constantes cambios y vaivenes normativos, modificaciones, derogaciones, nuevas normas, etc., según el grupo que en cada momento ostente el poder.

Junto a ello no cabe desconocer el papel que juega la normativa de rango inferior a la ley, disposiciones administrativas de diverso tipo, que en ocasiones parecen obviar los principios jurídicos que inspiran las leyes y el Derecho y no se someten a sus reglas, pues tienen una índole más práctica que las aleja de las grandes ideas generales que inspiran el orden y la convivencia de la sociedad. Al regular, muchas veces, aspectos puramente de ejecución de las leyes, es difícil ver la posible idoneidad de dichas disposiciones y su respeto a los principios que rigen el sistema jurídico. No obstante, es precisamente ese distanciamiento entre los principios y las disposiciones administrativas el principal problema a resolver, pues la vulneración de aquellos principios suele tener lugar precisamente en la ejecución práctica de las leyes. A ello debe sumarse también el carácter declarativo de numerosos reglamentos, que interpretan y vuelven a reinterpretar las disposiciones legales, con lo que, en la práctica, pueden ser derogatorias o modificativas de la misma ley o de otra anterior, dando lugar a un proceso de deslegalización, degradación del rango normativo o incluso de retroactividad aparente<sup>22</sup>.

La superproducción normativa provoca sin duda una inseguridad jurídica evidente. Ello obliga en muchas ocasiones a jueces y tribunales a realizar una labor interpretativa para determinar cuál es el Derecho aplicable y qué alcance y contenido tiene. Esta falta de seguridad jurídica lleva muchas veces a la aplicación y búsqueda de los principios generales del Derecho, dado que estos son precisamente las ideas y criterios básicos aceptados por la sociedad que subyacen en todo el Derecho.

Sin embargo, la interpretación de las normas conlleva también una labor de creación del Derecho, que puede alterar la reserva de ley en el ámbito tributario y afectar a los principios constitucionales, como el de seguridad jurídica.

Con carácter general, según el objetivo perseguido por la labor interpretativa, se suele hablar de varios tipos de interpretación, según se busque la fidelidad al sentido

---

<sup>22</sup> ROUBIER explicaba que la teoría de la retroactividad aparente es una pura ficción que pretende borrar el lapso que separa la ley interpretada de la interpretativa. No es sino ficción decir que esta última se incorpora a la primera y reputar la ley interpretada como dictada con el sentido que le fijó la interpretativa. La verdad es que, por el contrario, ha existido todo un período de vacilaciones e incertidumbres en la interpretación y resulta imposible hacer abstracción de él; la ley de interpretación trae necesariamente consigo algo nuevo, porque no se legisla por nada, y este elemento nuevo es, justamente, la interpretación que ella incorpora (ROUBIER Paul. *Le Droit transitoire. Conflicts des lois dans le temps*. 2ª edic. Dalloz et Sirey. París, 1960, p. 247. Edición actual, Dalloz, París, 2008).

literal del texto, la fidelidad a la voluntad del legislador, la defensa de la seguridad, la coherencia sistemática, o la mejor ordenación de los fines sociales.

Pero en el ámbito tributario, la interpretación de las normas se realiza fundamentalmente por los órganos administrativos, ya sea mediante disposiciones administrativas declarativas del significado de la ley, ya sea directamente por órganos administrativos encargados de la interpretación de la ley (como la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda<sup>23</sup>, en adelante DGT) o por órganos administrativos encargados de resolver conflictos con los contribuyentes previos a la vía judicial (como las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, en adelante TEAC). De este modo, la interpretación de las normas tributarias por los tribunales de justicia es muy escasa, comparada con la realizada por la Administración y limitada normalmente a las sentencias del Tribunal Supremo.

Por ello, las interpretaciones de las normas tributarias, sobre todo por los órganos administrativos, se realizan en general teniendo en cuenta el último de los motivos o razones aludidas, la ordenación de los fines sociales, y dentro de ellos el del fin recaudatorio, si tal puede considerarse un fin social, pues se alega que su objetivo es conseguir los recursos suficientes para sostener los gastos públicos y los fines del Estado del Bienestar.

Pero en toda labor interpretativa deberían entrar en juego siempre los principios generales del Derecho. Como decía CELSO, saber las leyes no es recordar sus palabras, sino reconocer su valor y su poder, ya que atenerse a las palabras de la ley y obrar conforme a ellas, pero en contra de su espíritu y del fin que persiguen, es actuar *in fraudem legi*<sup>24</sup>.

La preocupación en la doctrina por el control de la discrecionalidad administrativa es patente<sup>25</sup>. Es por ello que, desde un sector (GARCÍA DE ENTERRÍA<sup>26</sup>, GARRIDO

---

<sup>23</sup> Según la denominación que en cada momento haya tenido este ministerio: Hacienda; Economía y Hacienda; Hacienda y Administraciones Públicas; Hacienda y Función Pública. Sobre las denominaciones y titulares de cada etapa y denominación, véase URQUIJO GOITIA, José Ramón. «Relación cronológica de gabinetes», en *Diccionario biográfico de los ministros españoles de la edad contemporánea*, «Juan Carlos I»; Instituto de Historia, CSIC. ([http://humanidades.cchs.csic.es/ih/paginas/jrug/diccionario/gabinetes/index\\_gabi.htm](http://humanidades.cchs.csic.es/ih/paginas/jrug/diccionario/gabinetes/index_gabi.htm)). Consultado el 15 de junio de 2017.

<sup>24</sup> GARCIA GALLO, Alfonso. *Manual de Historia del Derecho Español (I)*. Artes Gráficas y Ediciones, S.A., Madrid, 1984, p. 301.

<sup>25</sup> DESDENTADO DAROCA, Eva. «El control de constitucionalidad en procesos de contenido competencial», en *Tribunal Constitucional y diálogo entre tribunales: XVIII Jornadas de la Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2013.

<sup>26</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Justicia y Seguridad Jurídica en un mundo de leyes desbocadas*. Thomson Reuters, Ed. Aranzadi, S.A. Cizur Menor, Navarra, 1999. Cuadernos Civitas.

FALLA<sup>27</sup>, SANTAMARÍA PASTOR<sup>28</sup>, entre otros), se reclame directamente un control más efectivo de la potestad legislativa y de la potestad reglamentaria de la Administración a través de los principios generales del Derecho consagrados en la Constitución, pues las fórmulas actuales de control de legalidad se antojan insuficientes<sup>29</sup>. Se aboga por ello por la irrupción de los valores y principios constitucionales en los procesos de control de constitucionalidad de las leyes y en el ámbito de la interpretación de las normas jurídicas<sup>30</sup>.

El Tribunal Supremo, en jurisprudencia reiterada<sup>31</sup>, señala que los principios generales del Derecho forman parte del Ordenamiento jurídico español, en general (arts. 1.1 y 1.4 del Código Civil, en adelante CC) y muy especialmente del Ordenamiento jurídico administrativo, al que frecuentemente se le ha calificado de "principal", por la importancia y trascendencia que en él tienen tales principios. El Derecho administrativo es en gran medida desde sus comienzos, y lo sigue siendo en la actualidad, decantación de principios generales del Derecho efectuada por la jurisprudencia. Incluso, la concepción institucional de nuestro Ordenamiento, que va más allá de lo que expresamente positivizan las normas escritas, encuentra un seguro asidero en el clásico párrafo de la Exposición de motivos de la Ley de la Jurisdicción de 1956. El propio artículo 103.1 CE, que declara el pleno sometimiento no sólo a la ley sino al Derecho en su conjunto, es decir, al Ordenamiento jurídico formado fundamentalmente por la ley, pero también por los principios generales del Derecho, constitucionaliza la idea básica de que la legalidad a la que está sujeta la Administración es comprensiva de estos principios generales.

Y estos principios generales del Derecho tienen también una vertiente legislativa o principios de la legislación, tanto materiales (de adecuación de su contenido al resto de principios y valores del ordenamiento jurídico y de la Constitución) como formales (de sometimiento a unos principios de elaboración y formulación de las leyes) que no dejan de tener un profundo valor por ser los que garantizarán la efectividad del contenido material de las normas.

---

<sup>27</sup> GARRIDO FALLA, Fernando. «Comentario al art. 9.3 de la Constitución Española», en *Comentarios a la Constitución*, Ed. Civitas, 2ª ed., Madrid, 1985.

<sup>28</sup> SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso. *Principios de Derecho Administrativo General*. Ed. Iustel Publicaciones. Madrid, 2016. Vol. II. 4ª parte: El control.

<sup>29</sup> HERREROS LÓPEZ, Juan Manuel. «Los controles a la legislación delegada», en *Actualidad administrativa*, 18, 2005, pp. 2.185-2.198.

<sup>30</sup> DELGADO BARRIO, Javier. «Reflexiones sobre el art. 106.1 de la Constitución Española: el control jurisdiccional y los principios generales del Derecho»; en *Estudios sobre la Constitución Española: homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, vol. 3, La Corona, las Cortes Generales, del Gobierno y de las Administraciones Públicas. Civitas. Madrid, 1991, pp. 2.315, 2.327 y ss. También, en parecido sentido, DESDENTADO DAROCA, Eva. «El principio de interdicción de la arbitrariedad», en *Los principios jurídicos del derecho administrativo*. Dir. SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso. La Ley, Madrid, 2010.

<sup>31</sup> Por todas, la STS, sala 3ª, de 15 de abril de 2002, Rec. núm. 9281/1996, ponente D. Rafael Fernández Montalvo.

En todas las épocas se ha señalado la necesidad de que las leyes sean escuetas, claras, sencillas, que pueda entender un hombre medio.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional ha aclarado que el control de constitucionalidad de las leyes no lo es de la calidad técnica de las mismas, por lo que los defectos de las normas en este sentido no acarrearán, con carácter general, problemas de constitucionalidad de las leyes<sup>32</sup>.

Por ello, aunque parece haber una cierta tendencia a reclamar que el control de las leyes y del resto de normas incluya también una evaluación previa y posterior sobre todos los aspectos formales y de oportunidad de las mismas, hoy por hoy no puede decirse que este control constituya una herramienta obligatoria para la vigilancia de la “limpieza” legislativa, en el sentido de adecuación de la elaboración y aprobación de las leyes a los principios generales del Derecho, y en particular a los principios legislativos consagrados en el artículo 9.3 de nuestra Carta Magna.

Dejando claro, por tanto, que los principios generales del Derecho forman parte esencial de nuestro Ordenamiento jurídico, gran parte de los cuales han sido positivizados por nuestra propia Constitución, dándoles así un valor superior, debemos determinar cómo afectan al Derecho tributario, qué principios pueden resultar prioritarios en este ámbito y cómo pueden condicionar el desarrollo de esta rama del Derecho.

Porque no es el Derecho financiero y tributario una simple estructura, unas normas sin sentido y sin valores. No deben ser pura abstracción y técnica, puesto que no debe sin más confiarse la regulación de las relaciones sociales a criterios jurídico formales, centrarse sólo en criterios reales – técnicos, sociales, económicos – al margen del fin del Derecho.

Bajo cualquier forma en que las normas se produzcan, se mueven siempre ideas y creencias, inquietudes y sentimientos, preferencias y aversiones de los individuos y de las fuerzas sociales que actúan en el Estado, es decir, un conjunto de elementos

---

<sup>32</sup> Véanse las sentencias del Tribunal Constitucional (en adelante, SSTC) 109/1987, de 29 de junio (ponente Fernando García-Mon y González Regueral), FJ 3º.c), 341/1993, de 18 de noviembre (ponente Fernando García-Mon y González Regueral), FJ 2º, y 195/1996, de 28 de noviembre (ponente Tomás S. Vives Antón), FJ 3º.

La STC 37/1981, de 16 de noviembre (ponente Francisco Rubio Llorente), FJ 2º.A), decía que «no es competencia de este Tribunal la de velar por la perfección técnica de las leyes».

En el mismo sentido, las SSTC 226/1993, de 8 de julio (ponente Luis López Guerra), FJ 4º; y 225/1998, de 25 de noviembre (ponente Álvaro Rodríguez Bereijo), FJ 2º.A).



espirituales que vigorizan, atenúan o cambian de signo, según los casos, esos criterios reales que, a veces, aspiran incluso a anular la ordenación jurídica.

Pero debemos evitar también una desconexión total del Derecho con los criterios reales y con los valores y principios que lo inspiran, pues estaríamos entonces sólo ante la aplicación jurídico-formal del Derecho o bien ante unas normas fundadas exclusivamente en aspectos o criterios reales (sociales, técnicos, políticos), que haría que el Derecho y las normas tributarias fueran contrarias a los valores, ideas, sentimientos y principios que las sustentan.

Como señalaba SAINZ DE BUJANDA<sup>33</sup>, el único método de que el Estado dispone para que su política financiera pueda cumplir su misión configuradora de la realidad social, consiste en articular **un sistema de principios y normas jurídicas**, inspiradas en criterios políticos básicos, acordes con las exigencias económicas, técnicas, sociales, o de cualquier otra especie, latentes en ese sector de la vida social que es la Hacienda Pública.

Y en el centro de los principios generales del Derecho y de los principios consagrados por el art. 9.3 CE situamos precisamente a **la seguridad jurídica**, porque es la más directamente afectada por el sistema de producción normativa instaurado en nuestro Ordenamiento jurídico.

Ante la amenaza para el ciudadano de enfrentarse sin una norma segura, sin un Derecho claro, a una actuación de los poderes públicos contraria a sus intereses legítimos y a otras situaciones generadoras de conflicto con otros miembros de la sociedad, el legislador se preocupó de establecer ciertas reglas más precisas en la propia Constitución. Pero también, junto a ellas, dejó expresados ciertos valores y principios que deben actuar como suplentes de las normas concretas.

La seguridad jurídica, ya sea sentida como un valor, ya como una prescripción quasinormativa, es en cualquier caso una regla que orienta o debe orientar la actividad y la actuación de los poderes públicos, también del legislador.

Hemos por tanto de ver cuál es el contenido del principio de seguridad jurídica, cómo lo ve la doctrina jurídica y cómo lo entienden nuestros tribunales, especialmente el Tribunal Constitucional.

---

<sup>33</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho (II)*. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975., cit. pp. 41 y ss.



LÓPEZ DE OÑATE señala que la exigencia de certeza del Derecho es la más ineliminable exigencia ética que el Derecho encuentra en nuestra época<sup>34</sup>.

Para GUASP DELGADO en la seguridad jurídica subyace la paz social<sup>35</sup>.

Y fundamental resultará la concepción de la seguridad jurídica del Tribunal Constitucional, pues este aparece como el fundamental elemento de control, en su caso, de la producción legislativa y normativa, en cuanto potencial perturbadora de la seguridad jurídica. Del análisis de toda la jurisprudencia constitucional que de una u otra forma se refiera a este principio<sup>36</sup>, vemos que el máximo intérprete de nuestro texto fundamental se centra en ocasiones en distinguir el concepto y las distintas vertientes que puede presentar (certidumbre o certeza, previsibilidad, confianza legítima) y relacionar la seguridad jurídica con el resto de principios constitucionales, pues es la misma suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad<sup>37</sup>, concepción reiterada en numerosas sentencias.

En otras ocasiones se centra el Tribunal Constitucional en la aplicación jurisdiccional de la seguridad jurídica (la cosa juzgada, el respeto de las actuaciones administrativas firmes y la fiabilidad y celeridad en la resolución de los casos), que tiene en definitiva una relación indudable con la aplicación del Derecho tributario.

En cuanto a nosotros más nos interesa, dedica el Alto tribunal una parte importante de sus sentencias sobre seguridad jurídica a las posibilidades y competencias del legislador, destacando la necesidad de que las normas sean claras y precisas<sup>38</sup> y de que los destinatarios tengan una efectiva oportunidad de conocerlas, lo que la relaciona íntimamente con el principio de publicidad<sup>39</sup>, si bien ello no puede erigirse en un valor absoluto por cuanto daría lugar a la congelación del Ordenamiento jurídico existente, pues está en el ámbito de la potestad legislativa realizar las modificaciones

---

<sup>34</sup> LOPEZ DE OÑATE, Flavio. *La certezza del diritto*. Giuffrè. Milano, 1968, p. 114. En castellano, *La certeza del Derecho*. Ediciones Jurídicas Europa-América. Buenos Aires, 1953. Y recientemente en España, *La certeza del Derecho*. Ed. Comares. Granada, 2007.

<sup>35</sup> GUASP DELGADO, Jaime. *Derecho*. Ed. Gráficas Hergón. Madrid, 1971, pp. 313 y ss.

<sup>36</sup> Puede verse la relación completa de todas las sentencias dictadas por el Tribunal Constitucional que comenten o se refieran de alguna forma a la seguridad jurídica, en el anexo de Jurisprudencia citada.

<sup>37</sup> STC 27/1981, de 20 de julio (ponente Plácido Fernández Viagas), FJ 10º.

<sup>38</sup> STC 84/2008, de 21 de julio (ponente Javier Delgado Barrio), FJ 8º.

<sup>39</sup> STC 179/1989, de 2 de noviembre (ponente Luis López Guerra), FJ 3º; STC 3/2003, de 16 de enero (ponente Eugeni Gay Montalvo), FJ 10º; STC 90/2009, de 20 de abril (ponente Guillermo Jiménez Sánchez), FJ 5º; STC 136/2011, de 13 de septiembre (ponente Elisa Pérez Vera), FJ 9º.

en el Ordenamiento jurídico que la realidad exija, en aplicación del principio de libertad de configuración del legislador<sup>40</sup>.

No obstante, deja patente que los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse<sup>41</sup>. La seguridad jurídica requiere certeza en la regla de Derecho y proscrib[e] fórmulas proclives a la arbitrariedad<sup>42</sup>, pues el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa<sup>43</sup>.

De los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos puede deducirse pues un deber de los mismos de observar los trámites esenciales para la elaboración de las normas jurídicas, como correlato del interés legítimo de los ciudadanos en que la Administración Pública observe dichos trámites<sup>44</sup>.

Existe también un buen número de sentencias del Tribunal Constitucional relativas al Derecho tributario. Relaciona de este modo la seguridad jurídica con los fines del sistema tributario, dedicando un capítulo aparte a las normas tributarias incorporadas en las Leyes de Presupuestos y a la retroactividad en el campo de la tributación. Pero especial interés revisten las sentencias relativas a la seguridad jurídica, la confianza legítima y la previsibilidad de los cambios normativos en el ámbito tributario. En este sentido, el principio de seguridad jurídica protege la confianza legítima de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles<sup>45</sup>, pero sin que ello pueda entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal<sup>46</sup>.

Y finalmente nos detendremos en la jurisprudencia constitucional que analiza la técnica legislativa, en particular en el ámbito tributario, en relación con la seguridad jurídica. Así, el máximo intérprete constitucional declara que «resulta inexcusable el esfuerzo del legislador, tanto estatal como autonómico, por alumbrar una normativa tributaria abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida; puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta, dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los

---

<sup>40</sup> STC 126/1987, de 16 de julio (ponente Gloria Begué Cantón), FJ 11º.

<sup>41</sup> STC 150/1990, de 4 de octubre (ponente Jesús Leguina Villa), FJ 8º.

<sup>42</sup> STC 71/1982, de 30 de noviembre (ponente Jerónimo Arozamena Sierra), FJ 4º; y STC 72/1984, de 14 de junio (ponente Luis Díez-Picazo y Ponce de León), FJ 3º.

<sup>43</sup> STC 46/1990, de 15 de marzo (ponente Vicente Gimeno Sendra), FJ 4º.

<sup>44</sup> STC 273/2000, de 15 de noviembre (ponente Pedro Cruz Villalón), FJ 12º.

<sup>45</sup> STC 150/1990, de 4 de octubre (ponente Jesús Leguina Villa), FJ 8º.

<sup>46</sup> STC 126/1987, de 16 de julio (ponente Gloria Begué Cantón), FJ 11º.

ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia»<sup>47</sup>. Si bien, se insiste por el Alto tribunal en que, en cualquier caso, no corresponde a la jurisdicción constitucional pronunciarse sobre la perfección técnica de las leyes, habida cuenta de que el control jurisdiccional de la ley nada tiene que ver con su depuración técnica<sup>48</sup>.

Del mismo modo, se analiza también la jurisprudencia más importante del Tribunal Supremo, que se detiene fundamentalmente en el principio de confianza legítima<sup>49</sup>, recogiendo la doctrina comunitaria del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE).

Teniendo en cuenta toda esta jurisprudencia constitucional y del Tribunal Supremo queda preguntarse si es posible un control jurisdiccional y constitucional de la potestad legislativa y normativa de los poderes públicos, en el sentido apuntado de adecuación de la producción normativa a razones de oportunidad y coherencia del sistema tributario y respeto al principio de seguridad jurídica.

La doctrina ha estudiado los problemas de técnica legislativa, fundamentalmente centrándose en la cuestión de la calidad de las leyes y no ya tanto en la cantidad de las mismas, que será el objeto central de nuestro estudio.

La gran mayoría de los trabajos que han relacionado los principios generales del Derecho con la producción normativa lo han hecho desde un punto de vista general, no relacionado con el ámbito tributario, siendo muy escasa la bibliografía disponible al respecto.

Pero una vez analizados todos los aspectos comentados (la importancia de los principios generales del Derecho en el Ordenamiento jurídico, su formación y su valor en el concepto, origen y fines del Derecho, su relación con la ley y resto de fuentes del Derecho, su trascendencia ante el proceso de deslegalización y degradación del rango normativo, su relación con la técnica normativa y su aplicación al mundo del Derecho tributario), debemos precisar exactamente cuál es la producción normativa que puede ser objeto de crítica. ¿De qué cantidad de normas estamos hablando? ¿Cuál es la producción normativa real en materia tributaria? ¿Cuántas leyes con contenido tributario se han publicado? ¿Son todas leyes ordinarias? ¿Hay leyes orgánicas? ¿Estatales y autonómicas? ¿Y otro tipo de disposiciones legales como Decretos-leyes o

---

<sup>47</sup> STC 150/1990, de 4 de octubre (ponente Jesús Leguina Villa), FJ 8º.

<sup>48</sup> SSTC 136/2011, de 13 de septiembre (ponente Elisa Pérez Vera), FJ 9º, y 102/2012, de 8 de mayo (ponente Francisco Pérez de los Cobos Orihuel), FJ 2º.

<sup>49</sup> SSTS de 28 de febrero de 1989 (ponente Benito Santiago Martínez Sanjuán) y de 19 de enero de 1990.

Decretos legislativos? ¿Y cuál es la producción reglamentaria y de rango inferior a la ley? ¿Cómo ha evolucionado la producción normativa en materia tributaria en el último cuarto de siglo? Por ello, para dar respuesta a todas estas cuestiones, completaremos este estudio con los datos que nos muestren las magnitudes de la producción normativa en materia tributaria, fundamentalmente de carácter cuantitativo, para lo que será imprescindible la consulta de las principales bases de datos profesionales del Derecho.

Y aquí sí debemos detenernos, puesto que, configurado como está el sistema tributario en la actualidad, hemos de determinar si existen en dicho sistema otros elementos que pueden influir o determinar el nivel de adecuación del mismo a la justicia debida. Por ello mismo, si se trata de analizar si la expansión y multiplicación de normas que integran el sistema afecta a la justicia del mismo, debemos preguntarnos igualmente si existen otros elementos del sistema, distintos de las puras normas, que pueden igualmente incidir en este aspecto de justicia.

La respuesta parece ser afirmativa, pero dichos elementos se encuentran afectados igualmente por los mismos males y defectos, en particular la proliferación, multiplicación y aceleración de su producción.

Y nos referimos, por ejemplo, a la jurisprudencia tributaria, entendiendo por ello no sólo la Jurisprudencia, con mayúsculas, designando con tal expresión a la emanada del Tribunal Supremo y en la doctrina derivada del mismo, de las sentencias dictadas en unificación de doctrina y por interés de la ley. Por jurisprudencia tributaria debemos entender en este trabajo también la "jurisprudencia" de otros tribunales de justicia de menor rango, en cuanto establecen un criterio más o menos estable, aunque no sea un criterio asumido, al menos no rechazado explícitamente por el Alto Tribunal, puesto que determina, en su ámbito territorial o material, un "regla", una "pauta", una "guía", en definitiva una "norma" en sentido amplísimo, como canon a seguir por otros juzgadores posteriores y sin duda por los contribuyentes, que ante una situación establecida de "inseguridad", se acogen, como una tabla de salvación, a cualquier opinión o idea mínimamente estable, que les permita amparar sus intereses, no sólo *ex post facto*, sino con anterioridad a cualquier actuación, en aras también a excluir las correspondientes responsabilidades, finalidad que debería cubrir primariamente la seguridad jurídica del sistema.

Y se pueden analizar otros componentes del sistema tributario, que resultan básicos para la aplicación de los tributos, en cuanto afectan directamente a los ciudadanos y a los profesionales del asesoramiento (fundamentales para los

contribuyentes en un sistema que exige responsabilidad por simple negligencia)<sup>50</sup>. Nos referimos a la doctrina administrativa, a aplicar por la Administración Tributaria, pero también dirigida a los mismos contribuyentes, derivada de diversos órganos administrativos, y principalmente de la DGT y del TEAC, aunque también deberían tenerse presentes los “criterios”, razonamientos o proceder de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales. Y por asimilación, añadiríamos los criterios o doctrina administrativa de análogos órganos de cada una de las comunidades autónomas que integran el Estado español.

Y también influyen en la aplicación del sistema tributario, verdaderamente, variados actos o criterios, nacidos de la propia Administración Tributaria, que propiamente no son disposiciones normativas, en sentido estricto, pero que acaban teniendo ese carácter, en cuanto obligan a los funcionarios de la Administración Tributaria que van a exigir los tributos, como Circulares, Resoluciones interpretativas, Notas, Criterios, etc., que tienen muchas más trascendencia práctica y aplicación directa que, muchas veces, las propias leyes.

La amplitud de un estudio de todos los elementos comentados nos lleva a la necesaria limitación del ámbito de este trabajo.

Por un lado, nos confinaremos al mundo normativo, dejando aparte el análisis exhaustivo de la producción jurisprudencial y de los criterios administrativos en materia tributaria, aunque no dejaremos de ver, como hemos señalado, la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la seguridad jurídica en general, y en el ámbito tributario en particular, y si puede existir algún coto a la producción de normas desde el punto de vista de marco constitucional.

Centraremos por tanto el trabajo en la producción de normas en el ámbito tributario, y en determinar cómo su incontenible y acelerada creación puede afectar al principio de seguridad jurídica y a la justicia que debe presidir nuestro sistema legal. No obstante, consideraremos el concepto de “norma” en un sentido más amplio que el estrictamente formal, entendiendo por tales aquellas que contienen disposiciones sobre la aplicación y exigencia de los tributos, sobre todo en el ámbito administrativo, como Resoluciones, Circulares, Acuerdos, Instrucciones, etc., pues aun dirigidas principalmente a los funcionarios y órganos de la Administración, dada la peculiar configuración del sistema tributario y el carácter de la relación jurídica-tributaria, van a resultar de principal importancia en la aplicación de los tributos, pues serán estos

---

<sup>50</sup> ¿Cuál es la mínima diligencia que debe cumplir cualquier ciudadano en un sistema tributario con una expansión, complejidad y dispersión como el actual?

funcionarios y órganos de la Administración Tributaria, sujetos activos en la aplicación de los tributos, los encargados de exigir los impuestos conforme a dichas Resoluciones, Circulares, Instrucciones y Directrices, quedando los ciudadanos (“contribuyentes”) como meros sujetos “pasivos” de dicha aplicación.

Por ello, dichas reglas contenidas en tales disposiciones, constituyen a estos efectos auténticas normas de aplicación de los impuestos en nuestro sistema fiscal, y su sometimiento o no a los principios de nuestro Derecho puede afectar a uno de los pilares básicos de la justicia que debe presidir todo el sistema tributario, la seguridad jurídica, así como a la base y esencia del mismo concepto de justicia, se tome el que se tome.

Por otra parte, no realizaremos tampoco un estudio de Derecho comparado. Un análisis de este tipo debería estudiar la producción normativa en materia tributaria en los países de nuestro entorno, tanto en aquellos que tienen una organización territorial similar a la nuestra (Italia, Alemania o Estados Unidos), como de otros sistemas más centralizados (Francia, Austria). Además, todo ello supondría trabajar con numerosas bases de datos de diversos países que llevarían la extensión de esta investigación fuera de los límites admisibles. Asimismo, los países del common law tienen un sistema de producción normativa muy diferente del que preside el sistema europeo continental, que podría también ser objeto de consideración, si bien su tratamiento requeriría igualmente de recursos que exceden del objetivo de esta tesis.

Finalmente, el examen de la producción normativa del sistema tributario podría trasladarse a otras áreas del Derecho. Por ejemplo, el ámbito laboral y de la Seguridad Social parece presentar síntomas muy similares a los del mundo de la tributación, si bien el cuerpo normativo vigente en materia tributaria aparece como el más extenso de todas las ramas del Ordenamiento jurídico, además de presentar orígenes más diversos (estatal, autonómico, local, foral, europeo, internacional), convirtiéndose, por tanto, en modelo de un sistema de producción normativa desbocado.

## OBJETIVO Y METODOLOGÍA

El objetivo principal de este trabajo es el de determinar la posibilidad de control jurisdiccional y constitucional de la producción normativa en materia tributaria, utilizando como parámetros de análisis los principios generales del Derecho y la seguridad jurídica.

- Debe analizarse, en este sentido, el papel preferente que, aparentemente, tiene la ley como fuente del Derecho frente a los principios jurídicos, lo cual puede no significar sin más prevalencia o superioridad, porque evidentemente, en el ámbito tributario, la ley parece gozar en exclusiva del carácter de única fuente posible del Derecho.

Relacionado con lo anterior se encuentra sin duda la cuestión del conocimiento de las leyes por los ciudadanos y de su aplicación en el tiempo y en el espacio, y de las normas o principios que podrían regir en este campo.

No ajeno a ello es también el análisis del proceso de deslegalización y de degradación del rango normativo, de la profusión de disposiciones administrativas y de su sometimiento a los mismos principios generales del Derecho que la ley.

- Objeto de este análisis será también, por tanto, reseñar los principios legislativos consagrados en nuestra Constitución, cuáles de esos principios pueden afectar a la legislación tributaria y por qué esta debe someterse a los mismos.

Son los principios legislativos recogidos en nuestra carta magna los principios generales del Derecho asentados en nuestro acervo jurídico desde siempre. Pero es necesario determinar qué son los «principios generales del Derecho», y cuál ha sido su papel en el origen, fin y en el concepto del Derecho mismo y su correlación con los «valores» constitucionales, pues cualquier conclusión en ese sentido será esencial para justificar por qué pueden llegar a ser un límite efectivo o un elemento de control de una producción normativa desbocada o negarles esa consideración en su caso.

En particular, debemos preguntarnos por los principios generales del Derecho y el Derecho tributario, destacando fundamentalmente el papel de la seguridad jurídica como principio fundamental y que puede ser la base para el control de dicha producción normativa con base en dichos principios jurídicos. Por ello, debemos indagar en el valor y concepto de seguridad jurídica que ha destacado la

doctrina jurídica y fundamentalmente, la concepción de la misma por parte del Tribunal Constitucional y si puede servir, según intentamos dilucidar, como elemento de control de dicha producción normativa desbocada, y en particular en el ámbito tributario.

- Es necesario realizar asimismo una remisión, siquiera somera, a las relaciones de los principios generales del Derecho, respecto de los cuales nos planteamos su posible valor como instrumentos de control legislativo, sobre otras fuentes del Derecho en sentido amplio: la costumbre, la labor interpretativa del Derecho de jueces y tribunales y demás órganos que tengan atribuida dicha función, y la doctrina y el pensamiento jurídico.
- Y también puede preguntarse si la técnica normativa puede ser un instrumento al servicio de dicho control de la producción legislativa y reglamentaria por los principios generales del Derecho.
- Una vez visto el valor esencial de la seguridad jurídica y de su posible aplicación como base para el control constitucional y jurisdiccional de la producción normativa en materia tributaria, detallaremos con datos y cifras concretas cuál es esa producción normativa tributaria y si realmente es necesario el pretendido control.

Conviene también precisar adecuadamente el concepto de «producción normativa en materia tributaria» objeto de este trabajo. Qué se entiende por ello no es una cuestión baladí. Conviene recordar que los impuestos, y los tributos en general, afectan a todos los ámbitos y aspectos de la vida de la sociedad, y sólo quedan a salvo de ellos aquellos sectores que el mismo legislador ha querido expresamente excluir, es decir, en sentido negativo también han sido afectados por la normativa tributaria, aunque sea para declararlos exentos o no sujetos a tributación.

Por otro lado, la regulación tributaria es una normativa final, en el sentido de que precisa de una regulación previa en el campo objeto de tributación. Primero nos encontramos con la realidad, el acto, el hecho o el negocio jurídico, y finalmente con los impuestos que lo gravan. Las normas tributarias nos dicen cómo tributan las cosas, pero no qué son las cosas. Esta concreción necesita de una regulación específica previa y distinta de la puramente tributaria. Recordamos esto porque la norma fiscal puede decir cómo tributa una compraventa de un inmueble, pero no cuál es el régimen jurídico de transmisión de la propiedad de un inmueble. Para conocerlo habrá que acudir a la normativa civil o mercantil, en su caso. Ello supone que multitud de normas, de otros ámbitos, pueden tener trascendencia



inmediata en el ámbito tributario, en cuanto son la base y el trasfondo sobre el que se aplicarán los impuestos, pero no contienen directamente normas tributarias. Así, las normas contables son esenciales para la determinación de la base imponible en el impuesto sobre sociedades, pero no podemos catalogarlas directamente como normas tributarias, aunque sí tengan trascendencia tributaria inmediata y cualquier modificación de las mismas afecte igualmente a la recaudación tributaria y a las declaraciones de los contribuyentes. Del mismo modo, la determinación del salario mínimo interprofesional o del denominado indicador público de rentas de efectos múltiples (IPREM) es muy importante para la aplicación de determinadas disposiciones, límites o beneficios fiscales, en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante, IRPF) o de otros tributos, pero no es una norma de contenido tributario estricto.

En definitiva, prácticamente todo el cuerpo jurídico, de una u otra forma, con mayor o menor profundidad, puede acabar teniendo trascendencia en el ámbito tributario. Unas normas, como las contables, con gran intensidad, otras, como las normas penales que regulan la protección del derecho al honor, o las normas administrativas sobre función pública, con mucha menos.

- En la fase final de este estudio, abordaremos cómo la ingente producción normativa analizada puede afectar a los principios constitucionales de seguridad jurídica y justicia tributaria, así como posibles propuestas de reforma o de control de la producción normativa en materia tributaria, si fuera procedente.

En cuanto a la metodología, nos serviremos para realizar este trabajo de las bases de datos más utilizadas e importantes en materia tributaria, como son la base de datos del Boletín Oficial del Estado (en adelante, BOE), así como las bases de los distintos boletines oficiales de las comunidades autónomas. Pero fundamentalmente utilizaremos las bases de datos privadas para profesionales, como son *Normacef*, la base de datos de *Aranzadi-Insignis* y las bases de datos de *El Derecho* y *La Ley*, como las más habituales y utilizadas por todos los expertos de la asesoría fiscal y por la propia Administración tributaria.

La simple necesidad de utilización de bases de datos para la aplicación del sistema tributario, incluso por la propia Administración tributaria, nos da ya una primera pista de la complejidad que ha alcanzado el sistema tributario, que hace imprescindible el uso de herramientas de conocimiento y gestión informática, no ya de los datos con

trascendencia tributaria de los contribuyentes que surjan en la realidad física, sino de la misma documentación legal y normativa precisa para utilizar y aplicar los tributos.

Examinaremos por tanto la producción normativa publicada en los distintos medios oficiales (boletines oficiales del Estado, comunidades autónomas, entidades locales, Unión Europea) recopilados en las distintas bases de datos mencionadas. Excluiremos de este estudio, por razones de extensión y de concepto, la producción jurisprudencial en materia tributaria, así como la doctrina administrativa de los principales órganos estatales y autonómicos, publicadas igualmente por distintos medios oficiales y coleccionados en las bases de datos documentales.

El trabajo e investigación se centrará en la «producción» normativa en materia tributaria desde 1990, de forma que podamos hablar de la evolución en esta materia, al menos, del último cuarto de siglo, si bien ello no excluye referencias, análisis y atención a «normas» anteriores, en cuanto puedan aportar datos que contribuyan a reforzar los resultados de esta tesis.

En este trabajo nos limitaremos a estudiar exclusivamente aquellas normas que de forma directa contienen disposiciones o regulaciones de carácter tributario, no las disposiciones contables, financieras o económicas de otros ámbitos, aunque puedan tener una trascendencia inmediata en materia tributaria. Sí incluiremos la regulación administrativa de los órganos que aplican los tributos, su organización, competencia, etc., como la estructura y organización de la Agencia Tributaria o del Ministerio y Consejerías de Hacienda, en cuanto son los encargados de la exigencia de los impuestos a los ciudadanos, es decir, constituyen el llamado lado «activo» o «parte activa» de la relación jurídico-tributaria, en la que el ciudadano-contribuyente es el sujeto pasivo; y esta regulación de estructuras, funciones y competencias puede ser tenida en cuenta, o incluso alegada, directamente por los contribuyentes en reclamaciones contra actos administrativos en materia tributaria. Es cierto, por otro lado, que existen multitud de disposiciones normativas que tienen una incidencia directa, inmediata y son de gran trascendencia en el ámbito tributario, incluso de mayor importancia que las que tienen muchas normas con contenido tributario real y directo, pero sin ser aquellas normas tributarias en sentido estricto. Así, por ejemplo, las resoluciones de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, por las que se publican las cuantías de las indemnizaciones por muerte, lesiones permanentes e incapacidad temporal que resultarán de aplicar durante cada año el sistema para valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, tienen una gran trascendencia para determinar las indemnizaciones por daños exentas en el IRPF; o las resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sobre valoración del inmovilizado material o intangible resultan

fundamentales para el cálculo correcto de la base imponible del impuesto sobre sociedades. Pero en ninguno de estos casos (ni de muchísimos más) estamos ante normas estrictamente tributarias o de contenido tributario, sino contable, financiero, administrativo, etc., por más que tengan una incidencia fundamental en el ámbito de los impuestos. No son objeto de registro y análisis en este trabajo este tipo de normas, a pesar de su indudable trascendencia tributaria. En el caso de que alguna norma de dudoso encaje se incluya entre las consideradas como tributarias, justificaríamos adecuadamente su consideración.

En este sentido, debemos precisar igualmente que entre las normas de contenido tributario existe una gran heterogeneidad. Así, encontramos normas que catalogamos clarísimamente como tributarias, tales como las normas reguladoras de los distintos impuestos (por ejemplo, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido), que no necesitan mayor precisión. Sin embargo, junto a ellas existen otras normas que tienen un contenido mixto, es decir, que regulan aspectos administrativos, presupuestarios, financieros, laborales, civiles o mercantiles, y junto a este tipo de contenido, incluyen disposiciones también de carácter tributario. En este estadio, podemos incluso diferenciar diversos niveles. Así, se pueden catalogar aquellas normas que, a pesar de incluir disposiciones de otros ámbitos normativos, tienen un contenido fundamentalmente tributario, por abarcar los aspectos impositivos la mayor parte o la más importante de su articulado; y también se pueden definir aquellas normas que tienen contenido tributario, pero que fundamentalmente responden a otras ramas del Derecho, siendo en su mayoría de contenido no tributario, y sólo una pequeña parte disposiciones fiscales. Pero dentro de estas últimas, se pueden diferenciar, incluso, aquellas disposiciones que, si bien tienen un contenido principalmente no tributario y sólo una pequeña parte fiscal, hacen alguna mención en su título y denominación a las materias tributarias; y junto a ellas, encontramos normas que, sin hacer ninguna referencia a su posible contenido tributario ni en el título ni en ningún elemento externo de su denominación, sin embargo pueden contener disposiciones directamente tributarias en su articulado. A todo este tipo de normas de contenido tributario, tanto las claramente fiscales como las que contienen normas tributarias más *ocultas*, haremos referencia en este trabajo.

En los anexos a esta tesis se incluirá una relación completa de las normas y disposiciones que se consideran «producción normativa en materia tributaria».

El análisis de la producción normativa seguirá el siguiente itinerario:

1. Análisis numérico de la producción normativa en materia tributaria. Se tratará de extraer el puro dato numérico<sup>51</sup>, teniendo en cuenta los siguientes puntos:
  - Determinación del número de disposiciones normativas publicadas en las distintas bases de datos. En primer lugar, y como base de referencia utilizaremos la base documental que consideramos más importante en el ámbito del Derecho tributario: *Normacef.com*, área fiscal, de la editorial Estudios Financieros. El rango de fechas a tener en cuenta abarcará desde 1990 hasta el 31 de diciembre de 2016 (27 años), por considerar el año 1990 el comienzo de una década a partir de la cual la actividad legislativa se multiplica y acelera progresivamente, aunque buscaremos datos puntuales o parciales de años anteriores que puedan apoyar las conclusiones o sirvan de comparación y contrapunto. Tomando como punto de partida 1990 tendremos además un período de 27 años (poco más de un cuarto de siglo), abarcando legislaturas diferentes de distintos colores políticos y partiendo de un sistema en el que las comunidades autónomas tenían escasas competencias normativas en materia tributaria hasta llegar al momento actual en el que la producción normativa de las comunidades autónomas es bastante significativa, lo que nos permitirá también extraer consecuencias sobre la evolución sufrida.

Consideraremos, en esta fase, «disposiciones normativas» exclusivamente las que tengan el carácter de «normas jurídicas» en sentido estricto, exceptuando en principio, por tanto, circulares, instrucciones, notas, etc., que no tengan carácter propiamente normativo, aunque resulten obligatorias para los funcionarios de la Administración tributaria, y por tanto resulten finalmente de aplicación igualmente al resto de los ciudadanos, dado el carácter de autoridad que tienen, por ejemplo, los inspectores de Hacienda y su preponderancia en la interpretación y aplicación de las disposiciones normativas del ámbito tributario. No obstante, este tipo de instrucciones o criterios administrativos serán también objeto de análisis en apartados posteriores.

Los resultados obtenidos de la investigación en *Normacef* se contrastarán con los derivados de otras bases documentales, fundamentalmente la del BOE y la de *Aranzadi-Insignis*, *El Derecho* y *La Ley*. Se compararán los resultados y las posibles diferencias se identificarán y se reducirán a un dato mínimo integrado.

---

<sup>51</sup> Para un estudio jurídico de estas características son suficientemente reveladores los simples datos numéricos, sin necesidad de recurrir a otras metodologías o análisis, estadísticos, matemáticos o modelos similares, que aportarían alguna precisión más, pero no desviarían significativamente las conclusiones que aquí se obtendrán.

- Del número bruto de disposiciones normativas publicadas se distinguirán estas en primer lugar en función de su ámbito territorial, destacando primero las de ámbito estatal, y del resto se diferenciarán las que tengan ámbito autonómico, ámbito municipal y también de la Unión Europea, aunque estas últimas tienen aplicación directa en todo el Estado igualmente. Junto a las normas de la Unión Europea hay que relacionar del mismo modo las derivadas de convenios internacionales, fundamentalmente los convenios para evitar la doble imposición, que también tienen aplicación en todo el ámbito territorial del Estado español. Mención especial requerirán las disposiciones normativas dictadas en el ámbito de los territorios forales, en cuanto reproducen en gran medida las dictadas en el ámbito del Estado.
- En esta clasificación territorial, se catalogarán también las disposiciones por su rango normativo, distinguiendo las que tengan rango de ley (leyes, reales decretos-leyes, decretos-leyes, reales decretos-legislativos, normas forales, leyes forales...), o un rango superior, como las disposiciones más importantes de la Unión Europea (reglamentos y directivas) y los convenios internacionales. Distinguiremos en cada grupo el número de unas y otras. Proseguiremos con las disposiciones de rango reglamentario (reales decretos, decretos, órdenes ministeriales, etc.), computando igualmente unas y otras.
- Clasificaremos igualmente los resultados obtenidos por años y por el ámbito material que tratan de abarcar, es decir, en función de los impuestos o tributos afectados por las distintas disposiciones. La clasificación por impuestos o tributos se realizará exclusivamente atendiendo a normas de rango legal o superior.
- Incorporaremos seguidamente las denominadas «instrucciones», en su más variada nomenclatura: resoluciones, circulares, instrucciones, notas, etc., en cuanto establecen reglas o criterios de obligado cumplimiento en la interpretación y aplicación de las disposiciones normativas superiores para los funcionarios especializados de la Administración tributaria, puesto que, dado que la aplicación de la norma corresponde finalmente a la Hacienda Pública, tienen repercusión directa en los ciudadanos. Los contribuyentes, aun en el caso de que apliquen ellos mismos la norma tributaria, en los supuestos en que proceda esta situación, se encuentran siempre bajo la espada de Damocles de la comprobación e investigación administrativa para determinar si su aplicación e interpretación de la norma se ajusta al criterio que la Administración tributaria tiene establecido, precisamente a través de dichas resoluciones, circulares, instrucciones, notas, etc., con el riesgo, muy elevado, de que una

interpretación contraria por parte del contribuyente determine una «regularización de su situación tributaria» que acabe con el acompañamiento muy habitual de la imposición de una sanción por infracción tributaria<sup>52</sup>. Resultan por tanto para los contribuyentes ser auténticas normas de conducta a las que deben ajustar su actuación si no quieren verse abocados a soportar tal «regularización» en un proceso de inspección, de comprobación e investigación o de simple verificación de datos.

2. Análisis de la evolución normativa en materia tributaria. Trataremos de evaluar y sintetizar cómo ha evolucionado la producción normativa en materia tributaria, en el período objeto de estudio (1990 a 2016) separando, por un lado, la producción de rango legal y superior y, por otro, la producción normativa reglamentaria e inferior. Para ello se distinguirá la producción año a año, según el tipo de norma (leyes, reales decretos, órdenes, etc.). Se realizarán gráficos que representen visualmente la evolución de dicha producción normativa y se entresacarán las primeras conclusiones que todo ello sugiera. Todos los gráficos incorporados en este trabajo son de elaboración propia.
3. Análisis cuantitativo del contenido de la producción normativa en materia tributaria. Se tratará de determinar cuántas normas de las seleccionadas como de contenido tributario tienen un contenido completamente tributario o parcial, reflejado en el título de la norma o incluso contenido tributario *oculto*. Se busca analizar la «visibilidad» formal del contenido tributario de las normas. Nos limitaremos en este caso exclusivamente a las disposiciones estatales y autonómicas de rango legal y europeas. Pero diferenciaremos varias posibilidades y las clasificaremos según las siguientes pautas:
  - Las leyes que tienen un contenido propiamente tributario, como por ejemplo la ley del IRPF, determinando cuántas leyes han afectado a las principales figuras impositivas (IRPF, IVA, IS, etc.). En cuanto a las leyes autonómicas, se diferenciará además entre aquellas que tienen un contenido tributario expreso y definido claramente en el título de la norma, de aquellas otras que tienen un contenido tributario claro, pero sin que se determine en el título de la ley exactamente cuál es ese contenido o a qué afecta concretamente (por ejemplo,

---

<sup>52</sup> Es muy habitual que las sanciones en las comprobaciones e investigaciones administrativas de la situación tributaria de un contribuyente se impongan de forma prácticamente automática, es decir, de forma «objetiva», sin que se profundice en el elemento «subjetivo» obligatorio que debe presidir todo procedimiento de imposición de sanciones en el ámbito administrativo sancionador, sin que este elemento «subjetivo» sea realmente apreciado, constituyendo en la práctica un simple elemento formal que acompaña al procedimiento sancionador. Muy seguramente estas «regularizaciones» que la Administración tributaria realiza con imposición de sanciones automáticas, serán contabilizadas dentro del concepto de fraude fiscal perseguido y regularizado por la Hacienda Pública en cada ejercicio.

una ley exclusivamente de «medidas tributarias», pero que no especifica a qué figuras tributarias puede concernir).

- Las leyes que tienen un contenido mixto, como las denominadas leyes *ómnibus*, que regulan aspectos de distintos ámbitos del Derecho, pero también incluyen normas tributarias y así se refleja normalmente en la rúbrica de la norma, con una expresión de carácter general, del tipo «...y medidas fiscales», «...y medidas tributarias», etc.
- Las leyes que tienen un contenido mixto, aunque principalmente no tributario, limitándose los aspectos fiscales, con independencia de su trascendencia real, a pocos artículos o disposiciones. Se incluyen en este apartado, por ejemplo, las leyes de presupuestos, que normalmente siempre incluyen alguna disposición de carácter tributario, aunque la mayor parte de su contenido está dirigido a aspectos puramente presupuestarios o financieros.
- Las leyes que tienen un contenido tributario *oculto*. Nos referimos con ello a las normas que incluyen en su articulado disposiciones de carácter tributario, pero no se encuentra ninguna referencia a ello en el título o rúbrica de la norma ni en ningún otro sitio, y que solamente buceando en su contenido puede llegar a descubrirse dicho contenido tributario.
- La misma clasificación se realizará con el resto de disposiciones normativas de rango legal (leyes orgánicas, reales decretos-leyes, reales decretos legislativos, reglamentos y directivas UE, decretos-leyes y decretos legislativos autonómicos).





## II. LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA Y LOS PRINCIPIOS LEGISLATIVOS

El Derecho, como conjunto de normas y sistema de valores, tiene indiscutiblemente un carácter teleológico, es decir, persigue una finalidad, como es la de dirigir la conducta de los ciudadanos hacia un fin determinado. En nuestro ámbito de estudio, ese fin es el de regular la contribución de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos, mediante un sistema tributario justo.

Y directamente concatenado con ello, nace otra cuestión, que es la de si existe algún tipo de limitación normativa o de principio jurídico que pueda ordenar, limitar, condicionar u orientar, de manera adecuada, lógica y razonable, la forma de producir normas, en general, y en el ámbito tributario en particular, para ajustar precisamente nuestro sistema impositivo a los verdaderos fines que debe perseguir el mismo.

Dado que esta función no la pueden cumplir directamente las propias normas específicas que regulan los diversos aspectos que componen el sistema tributario, pues su finalidad concreta es sólo la de determinar, en cada caso, la forma de exigir la contribución de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos, según el hecho imponible específico que regulen, deberemos acudir entonces a distinto tipo de reglas. Así, podría plantearse si esta función puede ser objetivo de los «**principios**» jurídicos o principios generales del Derecho y en particular de los principios del sistema tributario, o si existen otro tipo de reglas o estándares de conducta que puedan limitar o condicionar la actuación del poder legislativo en este sentido.

Existen sin duda otros conceptos que pueden tenerse en cuenta. El artículo 1.1 de nuestra Constitución de 1978 señala que «España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como **valores superiores** de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político».

Por otro lado, la propia Constitución en el artículo 9.3 garantiza una serie de **principios**: *el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.*

La referencia a principios que deben guiar determinadas conductas y criterios de la legislación y de la actuación de los poderes e instituciones del Estado, podemos encontrarla en otras muchas partes de la Constitución:

- Artículo 8.2, «...los principios de la presente Constitución», que deben guiar la ley orgánica que regule las bases de la organización militar.
- Artículo 13, «principio de reciprocidad», en las relaciones internacionales.
- Artículo 27, «...principios democráticos de convivencia»; «...respeto a los principios constitucionales», que deben orientar la educación de los ciudadanos.
- Artículo 31, principios del sistema tributario: «...principios de igualdad y progresividad».
- Capítulo III del título I, «principios rectores de la política social y económica».
- Artículo 53.2, «...principios de preferencia y sumariedad...», en la protección jurisdiccional de los derechos fundamentales.
- Artículo 53.3, «...los principios reconocidos en el capítulo III informarán la legislación positiva...»
- Artículo 82.4, «...los principios y criterios...» de la legislación delegada, dentro del capítulo dedicado a la elaboración de las leyes.
- Artículo 103.1, «...los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho», que deben guiar la actuación de la Administración pública.
- Artículo 103.3, «...los principios de mérito y capacidad...» en la regulación del acceso a la función pública.
- Artículo 104.2, «...principios básicos de actuación...» de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado.
- Artículo 116.6, «...el principio de responsabilidad del Gobierno...» en la declaración de los Estados de alarma, excepción y sitio.
- Artículo 117.5, «El principio de unidad jurisdiccional...» en la organización del Poder Judicial.
- Artículo 124.2, «...los principios de unidad de actuación y dependencia jerárquica...» del Ministerio Fiscal.
- Artículo 132.1, «...los principios de inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad...», que deben inspirar la legislación de los bienes de dominio público y comunales.
- Artículo 135.1, «...principio de estabilidad presupuestaria».
- Artículo 135.5, que encomienda a una ley orgánica el desarrollo de los «principios a que se refiere este artículo».
- Artículo 135.6, «...principio de estabilidad...» también de las normas y decisiones presupuestarias de las comunidades autónomas.
- Capítulo I, del Título VIII, «Principios generales» de la organización territorial del Estado.

- Artículo 138.1, «...principio de solidaridad...» entre las diversas partes del territorio español, que debe guiar la actuación del Estado.
- Artículo 150.1, «...principios, bases y directrices...» que debe contener la legislación básica del Estado, como marco de la legislación autonómica en determinadas materias.
- Artículo 150.3, «...los principios necesarios para armonizar...» las disposiciones normativas de las distintas comunidades autónomas, que pueden establecer leyes estatales.
- Artículo 156.1, «...los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles», que deben respetar las comunidades autónomas en el desarrollo y ejecución de su autonomía financiera.
- Artículo 158.2, «...el principio de solidaridad...» a cuyo cumplimiento se encamina el Fondo de Compensación interterritorial.
- Artículo 168.1, «...el principio...» de reforma constitucional, que debe ser aprobado por las Cortes.

Y constatamos en esta somera lectura que todos estos principios aparecen aquí recogidos y mencionados como inspiradores y conductores o como límites, marcos, metas, bases o criterios que han de guiar la regulación y legislación de los aspectos esenciales de todo nuestro sistema jurídico y político, además de su desarrollo y ejecución posterior.

Pero también parece que no existe en el texto constitucional un concepto unívoco de *principios*, sino que se utilizan indistintamente expresiones como *valores*, *principios*, *bases*, *directrices*, *criterios...*, los cuales deben inspirar y enmarcar fundamentalmente la legislación que se dicte en el desarrollo de los diversos aspectos regulados en la Constitución.

De este modo, todos los «derechos» regulados en el capítulo III del Título Primero de la Constitución, llevan por rúbrica «De los principios rectores de la política social y económica». Así, se habla de la «protección social, económica y jurídica de la familia», del «derecho a la protección de la salud», del «derecho a disfrutar de un medioambiente adecuado» o del «derecho a una vivienda digna», como criterios o principios de orientación de la actuación de los poderes públicos. Aunque en muchos de estos casos se hable de «derechos», no constituyen tales en el sentido técnico jurídico del término, sino más bien «principios» o criterios rectores, como así ha reconocido la doctrina, y como la propia Constitución parece indicar en el art. 53.3 cuando señala que «el reconocimiento, el respeto y la protección de los **principios** reconocidos en el capítulo III informarán la legislación positiva, la práctica judicial y la

actuación de los poderes públicos. Sólo podrán ser alegados ante la Jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollen», es decir, requieren una concreción formal en leyes y normas dispositivas, pues no tienen otro valor que el de principios y criterios orientadores, como así ha señalado también prácticamente toda la doctrina.

Vemos, por tanto, que la Constitución constituye en realidad en sí misma un verdadero catálogo de valores y principios, marco de actuación y orientación del legislador y de todos los poderes públicos.

La Real Academia de la Lengua (en adelante, RAE) define el término *principio* atribuyéndole diversos significados, todos conexos:

### **principio**

Del lat. *principium*.

1. m. Primer instante del ser de algo.
2. m. Punto que se considera como primero en una extensión o en una cosa.
3. m. Base, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discuriendo en cualquier materia.
4. m. Causa, origen de algo.
5. m. Cada una de las primeras proposiciones o verdades fundamentales por donde se empiezan a estudiar las ciencias o las artes.
6. m. Norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta. U. m. en pl.
7. m. Alimento que se servía entre la olla o el cocido y los postres.
8. m. En la Universidad de Alcalá, cualquiera de los tres ejercicios que hacían los teólogos de una de las cuatro partes del Libro de las sentencias, después de haber pasado un examen previo que tanteaba su capacidad y suficiencia.
9. m. pl. Impr. Todo lo que precede al texto de un libro.

Y define incluso la RAE la expresión «**principio de derecho**», como «norma no legal supletoria de ella y constituida por doctrina o aforismos que gozan de general y constante aceptación de jurisconsultos y tribunales».

Es por tanto un «**principio**», según esto, el primer instante, causa u origen de algo, la base o la razón fundamental sobre la cual se procede discuriendo en cualquier materia, cada una de las primeras proposiciones o verdades fundamentales por donde se empiezan a estudiar las ciencias o las artes, o la norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta.

Aun cuando puede distinguirse, desde un punto de vista estrictamente jurídico, epistemológico y filosófico los conceptos de «valores» y de «principios»<sup>53</sup>, nos interesa en este trabajo centrarnos en el concepto de «principios», «principios jurídicos» y «principios generales del Derecho», en cuanto puedan constituir «normas» en sentido amplio, que forman parte del propio ordenamiento jurídico y puedan constreñir o limitar el alcance, extensión y objetivos de la «legislación» propiamente dicha. En este sentido, señalaba DE CASTRO<sup>54</sup> como función de los valores la de servir de elementos críticos para valorar cualquier normativa jurídica existente.

En relación con los principios legislativos, el artículo 9.3 CE es el que establece los criterios básicos a los que debe ajustarse el legislador: «el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos». Es indudable que **la seguridad jurídica** constituye un valor esencial, que se transmuta en principio mismo del ordenamiento jurídico.

Toda la regulación tributaria se encuentra presidida además por otro principio, establecido en la Constitución con carácter general, y esencial en el ámbito tributario, cual es el **principio de reserva de ley**: «sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley» (art. 31.3 CE).

Específicamente, el artículo 31.1 de la Carta Magna establece los principios que deben guiar al legislador en materia tributaria, de forma específica, si bien no dejan de ser reflejo de los demás principios señalados anteriormente: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

Y finalmente, la Administración tributaria, en su acción de exigencia de los tributos, debe respetar adicionalmente los principios establecidos en el artículo 103.1 de nuestra norma fundamental, ya que «sirve con objetividad los intereses generales y

---

<sup>53</sup> JUNQUERA DE ESTÉFANI, Rafael. 2008, Madrid. Reimpresión 2010. «Principios, normas y valores (I)», en *18 Lecciones de Filosofía del Derecho*, De Castro Cid, Benito y Martínez Morán, Narciso. (coord.). Universitas (UNED). Madrid, 2008, pp. 93 y ss. Establece un triple nivel, compuesto por valores, principios y normas, donde los principios se encuentran en un nivel intermedio y sirven de conexión entre los valores y las normas. Los valores incorporan un criterio valorativo, considerando valioso un determinado hecho, situación o acontecimiento que califican como positivo y que son la instancia fundamentadora y orientadora de principios y normas, predominando en ellos el aspecto valorativo. Así, los valores se concretan en principios y estos en normas.

<sup>54</sup> DE CASTRO Y BRAVO, Federico. *Derecho civil de España*. Introd. Luis Díez-PICAZO, Thomson Civitas, Cizur Menor, Navarra, 2008.

actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho».

Pero, indudablemente, la pregunta que debe responderse primeramente es la de si estos principios pueden condicionar o limitar la potestad del legislador en el sentido señalado, en cuanto pueda suponer la vulneración de alguno de aquellos.

Para ello se hace necesario analizar el concepto mismo de «principio general del Derecho», su valor en el ordenamiento jurídico vigente y su importancia y utilidad misma en la evolución histórica del Derecho, para desvelar si pueden constituir normas de conducta y de control para el propio legislador o si constituyen meramente compendios de intenciones y valores, sin aplicación práctica directa y real que pueda limitar al legislador en alguna medida. Esta cuestión es la que trataremos de abordar en los puntos que siguen.

### III. LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO

La afirmación del carácter informador e integrador del ordenamiento jurídico que tienen los principios generales del Derecho no constituye una expresión banal, superficial ni pomposa, sino que coloca a estos como fundamentos para la creación de normas, como elementos cardinales para la interpretación y aplicación de las mismas, como instrumentos de justicia para jueces y tribunales y como mecanismos de control de la actividad de la Administración pública.

La Ley de 27 de diciembre de 1956, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, nada menos que en su «Exposición de motivos», refiere la conformidad a Derecho de los actos o disposiciones administrativas al ordenamiento jurídico **en toda su amplitud**, por entender que reconducirla simplemente a las leyes equivale a incurrir en un positivismo superado y olvidar que lo jurídico no se encierra y circunscribe a las disposiciones escritas, sino que se extiende a los principios y a la normatividad inmanente en la naturaleza de las instituciones.

Pero, dado el objeto de este estudio, conviene analizar la importancia de los principios generales del Derecho desde diferentes ópticas, como instituciones básicas y definidoras de la evolución histórica del Derecho, como fundamento de las categorías y nociones generales comunes de todos los ordenamientos jurídicos y como punto de referencia para la explicación y aclaración del sentido de las normas jurídicas vigentes, conforme a la dogmática jurídica, pero también como factores intrínsecos en una explicación sociológica y política del Derecho en general y del Derecho tributario en particular.

Para determinar el contenido general de estos principios y el sentido y alcance de las normas que se basan en ellos, sería preciso también realizar un estudio, siquiera somero, de Derecho comparado. No obstante, sería este un análisis demasiado extenso que excede del objetivo de este trabajo y que ya ha sido abordado en múltiples ocasiones, por lo que no será objeto de mayor tratamiento en las páginas que siguen.

## 1) El concepto del Derecho. Los principios y valores como origen del Derecho.

El Derecho es susceptible de entenderse y percibirse desde distintos puntos de vista. Así, se habla del Derecho desde una triple perspectiva: normativa, valorativa y directiva u orientadora<sup>55</sup>. En primer lugar, se entiende el Derecho como un conjunto de normas o reglas de conducta, que guían la actuación de los individuos y de la sociedad. Esta es la dimensión normativa del Derecho. Pero el Derecho tiene también una dimensión valorativa, en cuanto a través de él se establecen valores, es decir, lo que se considera justo o injusto, lo que es debido o bueno y lo que es deseable para el buen gobierno de la comunidad. E igualmente, no escapa a nadie tampoco que el Derecho constituye una directiva de comportamiento, administración y gobierno de la sociedad y del Estado, en cuanto establece los principios sobre los que deben construirse las normas concretas, ofreciendo así una dimensión principialista u orientadora de la labor legislativa misma. Estas concepciones llevan a su vez a distinguir los valores, los principios y las normas.

Y es evidente que es este aspecto normativo el que está más íntimamente ligado al mundo del Derecho, es decir, el carácter regulador de las conductas y de los comportamientos de la comunidad y de sus miembros mediante un conjunto de normas dadas.

Pero, en definitiva, la doctrina está esencialmente conforme en señalar que en el Derecho pueden observarse las tres dimensiones señaladas (normativa, valorativa y directiva), que equivalen a la teórica distinción entre normas, valores y principios. No obstante, como hemos dicho anteriormente, muchas veces estos conceptos son difíciles de conceptualizar por separado o de delimitar individualmente en la práctica.

AGUILÓ REGLA sitúa el problema entre la unidad del Derecho, del orden jurídico, y la diversidad de la producción normativa, sin que debiéramos confundir, el desorden de las fuentes con las fuentes del desorden<sup>56</sup>. Es decir, el orden jurídico no es una suma de normas ni una clase respecto de las normas, sino una forma de respuesta a

---

<sup>55</sup> JUNQUERA DE ESTÉFANI, Rafael. «Principios, normas y valores (I)», cit. pp. 93 y ss.

<sup>56</sup> AGUILÓ REGLA, Josep. *Teoría general de las fuentes del Derecho (y el orden jurídico)*, cit., pp. 39-40. Para este autor el origen de las normas jurídicas es múltiple: las autoridades políticas, las prácticas sociales, las autoridades jurisdiccionales y el método jurídico (p. 195); mientras que el origen del orden jurídico, del Derecho, tiene una raíz social, que explica su génesis y contenido, una raíz moral, que justifica su existencia, y una raíz jurídica, que constituye el régimen de creación de las normas (p. 36). Distingue una «Teoría general del Derecho», que estudia los conceptos jurídicos generales, dentro de los confines internos del Derecho, de una «Teoría del Derecho», que estudia el concepto de Derecho mismo, preocupándose de los límites de lo jurídico. No obstante esta distinción, concluye el autor, existe una íntima conexión entre una y otra, pues la respuesta al problema del orden jurídico es un presupuesto necesario para la solución del problema del origen de las normas jurídicas (p. 194).



las necesidades organizativas de la sociedad, que ofrece múltiples formas de producción. Se distingue así el origen del Derecho, del orden jurídico, y el origen de las normas jurídicas.

La evolución histórica del pensamiento jurídico ha oscilado en los últimos siglos entre la exclusión del sistema de cualquier elemento no estrictamente positivo, normativo, formal, y los movimientos iusnaturalistas y otros posteriores, en reacción contra un positivismo extremo, que consideran que el Derecho está formado por normas positivas, pero también por valores y principios.

Baste leer el artículo 1 de nuestra Constitución de 1978, que propugna como valores superiores del ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político. Principios a los que ya se alude en el mismo Preámbulo de la Carta Magna:

*La Nación española, deseando establecer **la justicia, la libertad y la seguridad** y promover el bien de cuantos la integran, en uso de su soberanía, proclama su voluntad de:*

- *Garantizar la convivencia democrática **dentro de la Constitución y de las leyes** conforme a un orden económico y social justo.*
- *Consolidar **un Estado de Derecho** que asegure el **imperio de la ley** como expresión de la voluntad popular. (...)*

Estos son los valores que la sociedad actual considera como superiores y que deben regir su marcha, es decir, no son valores sobrenaturales o externos, sino que están en el seno de la misma sociedad y que forman parte del Derecho que la ordena.

Igualmente, ya el artículo 1.1 del Título Preliminar del Código Civil (en adelante, CC), aprobado por Real Decreto de 24 de junio de 1889, tras la modificación de 1974, establece que las fuentes del ordenamiento jurídico español son la ley, la costumbre y los principios generales del Derecho. Y el apartado 4 del mismo artículo 1 aclara que los principios generales del Derecho se aplicarán en defecto de ley o costumbre, sin perjuicio de su carácter informador del ordenamiento jurídico.

Así, parece que los valores constituyen un *prius*, algo previo, a la aparición de las leyes y normas concretas, como algo que debe informar a aquellas y su preparación y aprobación. Pero no sólo son valores informadores de las leyes, consideradas estas en sí mismas como elementos únicos y aislados, es decir, orientadores de cada ley individual, sino informadores del ordenamiento jurídico en su conjunto, como un todo.

Y esto cobra verdadero sentido en una sociedad democrática, en la que los valores deben presidir el orden jurídico, los cuales son precisamente aquellos que se consideran superiores por el conjunto de la comunidad, a diferencia de lo que se entendía en otros momentos históricos en los que no era la sociedad en su conjunto la que establecía dichos valores sino que estos derivaban de otras instancias: ley divina, ley humana, naturaleza humana, la voluntad del gobernante, la voluntad del legislador puro, etc.

Aun cuando se pueden diferenciar valores y principios, estos como una mayor concreción de aquellos, no siempre es fácil distinguir unos de otros. La doctrina e incluso la jurisprudencia ha utilizado unos y otros indistintamente. Nuestra Constitución habla en ocasiones de la Justicia o de la Igualdad como valores y en otras como principios. Pero sí podemos concluir que los principios se especifican en normas concretas, en leyes, y que el Derecho es el conjunto de todo ello.

Y son varios los autores que se han detenido a estudiar y delimitar estos conceptos.

FREIXES y REMOTTI<sup>57</sup>, asumiendo la complicada tarea de diferenciarlos, realizan una distinción entre valores y principios y su relación con las normas o reglas jurídicas, singularizando la estructura y las funciones constitucionales de unos y otros, y reflejando las peculiaridades de la interpretación de valores y principios y de la aplicación de los mismos por el legislador y el intérprete jurisdiccional.

En relación con los **valores**, CORTINA señala que son componentes inevitables del mundo humano resultando imposible imaginar una vida sin ellos<sup>58</sup>, y que son cualidades que nos permiten acondicionar el mundo<sup>59</sup>. Para ATIENZA constituyen el reflejo de una determinada forma de vida<sup>60</sup>, y una reflexión valorativa de un acontecimiento que se está calificando de alguna manera<sup>61</sup>, presuponen una actitud sobre la realidad<sup>62</sup>. Con carácter general identificamos «valores» con una calificación

---

<sup>57</sup> FREIXES SANJUAN, Teresa y REMOTTI CARBONELL, J. Carlos. «Los valores y los principios en la interpretación constitucional», en *Revista española de Derecho Constitucional*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Año 12, 35, mayo-agosto, 1992.

<sup>58</sup> CORTINA, Adela. *Ciudadanos del mundo. Hacia una teoría de la ciudadanía*. Alianza Editorial. Madrid, 2001, p. 218.

<sup>59</sup> CORTINA, Adela. *El mundo de los valores. Ética mínima y educación*. El Buho, Ltda., Bogotá, 1999, pp. 30 y ss.

<sup>60</sup> ATIENZA RODRÍGUEZ, Manuel. «Sobre principios y reglas». Manuel Atienza y Juan Ruiz Manero. Biblioteca virtual Miguel de Cervantes (<http://www.cervantesvirtual.com/obra/sobre-principios-y-reglas-0/>), Alicante, 2001, pp. 101 y ss. Consultado el 8 de julio de 2017.

<sup>61</sup> ATIENZA RODRÍGUEZ, Manuel. *Las piezas del Derecho: Teoría de los enunciados jurídicos*. Manuel Atienza y Juan Ruiz Manero. Ariel Derecho. Barcelona, 1996.

<sup>62</sup> ATIENZA RODRÍGUEZ, Manuel. *Las razones del Derecho. Teorías de la argumentación jurídica*. Universidad Nacional Autónoma de México. México, 2005, p. 51.

positiva, es decir, consideramos «valiosos» los hechos, situaciones o acontecimientos que aquellos califican.

AGUILÓ REGLA<sup>63</sup> señala que los valores constituyen el origen moral del Derecho, los bienes que justifican la existencia de las normas jurídicas.

GARCÍA DE ENTERRÍA caracteriza al Derecho como una ciencia necesariamente obediente al pensamiento tópico, en la que los valores o ideas jurídicas son los que se plasman en las instituciones jurídicas<sup>64</sup>.

Para NIETO<sup>65</sup> la Constitución es una norma incompleta. Al concretar las intenciones de futuro de la comunidad nacional, ha positivizado unos valores fundamentales, que no sólo «debieran» inspirar la actuación de los poderes públicos, sino que «deben» inspirar también las resoluciones jurisprudenciales, y muy particularmente las del Tribunal Constitucional.

Para ARAGÓN REYES<sup>66</sup>, los valores no tienen dimensión o proyección normativa, sino sólo eficacia interpretativa. Según LUCAS VERDÚ<sup>67</sup>, los valores no son, sino que valen, son absolutos, no son creados por el Estado, sino que son anteriores a él. No son expresiones ideológicas ni económicas, no cambian, no se miden, no son temporales. Los valores son coherentes, se complementan armónicamente y subsisten hasta el fin del mundo. Los valores conectan con la realidad político-social mediante los textos constitucionales y las normas que los desarrollan.

Desde una concepción objetiva, se dice que los valores son previos, externos e independientes del hombre, aunque se pueden conocer por la experiencia.

Pero existe una corriente subjetivista y relativista que considera que los valores surgen en el hombre y dependen del hombre, no son objetivos, aunque muchas veces todos coincidan en ellos (H. KELSEN<sup>68</sup>). Algo es valioso en la medida en que los sujetos lo valoran así, no dependiendo de lo valorado en sí. No niega la existencia de los valores, sólo es contrario a que pueda establecerse un criterio homogéneo entre ellos que sea válido para todo el mundo en cualquier momento.

---

<sup>63</sup> AGUILÓ REGLA, Josep. *Teoría general de las fuentes del Derecho (y el orden jurídico)*, cit., p. 36.

<sup>64</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Reflexiones sobre la ley y los principios generales del Derecho*. Civitas. Madrid, 1984, p. 59.

<sup>65</sup> NIETO GARCÍA, Alejandro. «Peculiaridades jurídicas de la Norma Constitucional», en *Revista de Administración Pública*, 100-102, enero-diciembre 1983, p. 397.

<sup>66</sup> ARAGÓN REYES, Manuel. *Constitución y Democracia*. Tecnos. Madrid, 1989.

<sup>67</sup> LUCAS VERDÚ, Pablo. «Estudio sobre los valores superiores del ordenamiento constitucional español. Artículo 1.1», Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, sesión de 4 noviembre de 2008, pp. 75-122.

<sup>68</sup> KELSEN, Hans. *¿Qué es la Justicia?*, Estudio preliminar de CALSAMIGLIA, Albert. Ariel Derecho. Barcelona, 2008, pp. 9 y ss.

Enlazando con ello, se ha precisado que los valores no son algo abstracto, ideal o trascendental, sino que tienen su origen en la propia comunidad. Lo que constituye el fundamento del Derecho son las convicciones jurídico-éticas de una comunidad en un momento concreto. Como dice BELADIEZ ROJO<sup>69</sup>, siguiendo a LARENZ<sup>70</sup>, el fundamento del Derecho ha sido siempre aquello que una determinada comunidad ha considerado valioso. Pero apunta acertadamente que la cuestión está en determinar si debe ser preciso que dichos valores se incorporen por el legislador a normas positivas, o bien, si tienen fuerza jurídica en sí mismos, y si los valores, en este caso valores jurídicos, constituyen entonces los mismos principios generales del Derecho.

Esta cuestión da lugar a hablar de distintas acepciones y versiones de «valores» y «principios».

Para algunos autores, como GORDILLO CAÑAS<sup>71</sup>, se puede hablar de dos niveles o versiones de valores. Unos como convicción, orientación y fundamento de lo que debe ser el Derecho y otros como concreción positivizada de aquellos, en cuanto han sido incorporados por el legislador a los textos legales. Sólo estos últimos tienen fuerza jurídica, negando toda eficacia a unos principios supraleales.

Y del mismo modo se habla también de distintas funciones de los valores: como fundamento del Derecho y como elemento crítico para juzgar cualquier normativa jurídica concreta, por contraste con un código determinado de valores (DE CASTRO<sup>72</sup>).

Los valores son en general la instancia fundamentadora y orientadora de principios y normas, predominando en ellos el aspecto valorativo.

El Derecho no deja de ser un sistema normativo valorativo, que pretende imponer una determinada conducta social a partir de una elección entre diversas alternativas; elección a partir de un criterio valorativo (valores jurídicos). Por tanto, el orden normativo tiene como esencia una determinada finalidad, que marcan los valores a conseguir, es decir, el fin a conseguir.

---

<sup>69</sup> BELADIEZ ROJO, Margarita. *Los principios jurídicos*. Aranzadi, Thomson Reuters, Cizur Menor, Navarra, 2010, p. 36.

<sup>70</sup> LARENZ, Karl. *Derecho justo. Fundamentos de ética jurídica*. Civitas. Madrid, 1988.

<sup>71</sup> GORDILLO CAÑAS, Antonio. *Ley, Principios Generales y Constitución: Apuntes para una relectura de la Constitución desde la teoría de las fuentes del Derecho*. Centro de Estudios Ramón Areces. Madrid, 1990, pp. 52 y ss. También en *Anuario de Derecho Civil*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1988, vol. 41, n.º 2, pp. 469-516.

<sup>72</sup> DE CASTRO Y BRAVO, Federico. *Derecho civil de España*, cit.

Y los valores jurídicos condicionan y fundamentan a los fines que el Derecho pretende llevar a cabo. Los valores fundan también el deber de cumplirlos. La conducta valiosa, el valor, debe, por tanto, recogerse en las normas jurídicas y exigirse coactivamente, con la fuerza propia del Derecho<sup>73</sup>.

Los principios, por otra parte, se han categorizado como un escalón intermedio entre valores y normas. Así, los valores se concretan en principios y estos en normas. Los principios incluyen también un elemento valorativo, pero predomina en ellos el aspecto directivo de conductas, como en las normas. RODRÍGUEZ MOLINERO<sup>74</sup> sostiene un orden jerárquico entre los valores y los principios, y también entre los propios principios.

Para ARAGÓN REYES<sup>75</sup> los principios son fórmulas de Derecho fuertemente condensadas que albergan en su seno indicios o gérmenes de reglas jurídicas.

FREIXES y REMOTTI<sup>76</sup> identifican los principios con instituciones jurídicas con valor normativo vinculantes para los poderes públicos.

Otros autores (GARRIDO FALLA<sup>77</sup>), en una visión más iusnaturalista, distinguen entre los principios que informan un determinado ordenamiento positivo escrito, que se inducen de las normas concretas, y por tanto forman parte de él, y los principios del Derecho natural, de carácter prepositivo, que deben inspirar el ordenamiento jurídico, y por tanto actúan como fuente subsidiaria respecto de la ley escrita y la costumbre.

Señala AGUILÓ REGLA<sup>78</sup> la ambigüedad del concepto de principios jurídicos, pues pueden concebirse

- Como pautas de conducta, opuestos a reglas jurídicas
- Como fuentes del Derecho, opuestos a fuentes-acto (ley) y fuentes-hecho (costumbre)

Incluso, se llega a distinguir los principios generales del Derecho de «los otros principios» que han sido positivizados en la Constitución o en las leyes<sup>79</sup>. ARCE Y

---

<sup>73</sup> JUNQUERA DE ESTÉFANI, Rafael. «Principios, normas y valores (I)», cit. p. 97.

<sup>74</sup> RODRÍGUEZ MOLINERO, Marcelino. *Introducción a la filosofía del Derecho*, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2000.

<sup>75</sup> ARAGÓN REYES, Manuel. *Constitución y Democracia*, cit., p. 53.

<sup>76</sup> FREIXES SANJUAN, Teresa y REMOTTI CARBONELL, J. Carlos. «Los valores y los principios en la interpretación constitucional», cit., p. 101.

<sup>77</sup> GARRIDO FALLA, Fernando. *Tratado de Derecho Administrativo*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1985, pp. 397 y ss.

<sup>78</sup> AGUILÓ REGLA, Josep. *Teoría general de las fuentes del Derecho (y el orden jurídico)*, cit., pp. 165 y ss.

FLÓREZ-VALDÉS<sup>80</sup> reserva la expresión de principios generales del Derecho sólo para los principios esenciales, fundamentos del ordenamiento jurídico.

DWORKIN<sup>81</sup>, en su lucha contra el positivismo, señala que el Derecho está compuesto de estándares o reglas. Y uno de esos estándares son los principios. De esta forma, en sentido genérico, es un principio todo estándar que no sea una norma, y en sentido específico, el principio es una exigencia de justicia u otra dimensión de moralidad y se distingue de las directrices políticas (fines o metas).

Por otro lado, las **normas** establecen determinadas pautas de conducta, es decir, rigen el comportamiento de los miembros de la comunidad.

La doctrina ha tratado de establecer diferencias entre los principios y las normas<sup>82</sup>:

Así, se ha dicho que la norma se aplica de forma disyuntiva: o es válida o no. El principio no establece consecuencias jurídicas inmediatas.

El principio tiene una dimensión de peso o importancia. En caso de conflicto hay que ver el peso de cada uno. La norma que entra en colisión con otra, o se aplica o no, pero no se aplican las dos a la vez. No pueden ser válidas a la vez dos normas contrarias.

Para LATORRE<sup>83</sup>, los principios no pueden confundirse con las normas, por amplias que estas sean. Los principios son enunciados generales a los que se subordinan soluciones particulares. Las reglas jurídicas son aplicaciones de los principios. Los principios son los fundamentos mismos del sistema jurídico.

También se ha tratado de identificar a los principios con normas genéricas o vagas<sup>84</sup>.

---

<sup>79</sup> GARRIDO FALLA, Fernando. *Tratado de Derecho Administrativo*, cit. pp. 397 y ss. Por su parte, BELADIEZ ROJO, Margarita, *Los principios jurídicos*, cit. p. 49, considera incluso que esos «otros principios» no son verdaderos principios generales del Derecho, sino la simple consecuencia de la aplicación analógica de otros textos positivos.

<sup>80</sup> ARCE Y FLÓREZ-VALDÉS, Joaquín. *Los principios generales del Derecho y su formulación constitucional*. Civitas. Madrid, 1990.

<sup>81</sup> DWORKIN, Ronald. *The Philosophy of Law*, Oxford University Press. New York, 1977. Trad. cast., *La Filosofía del Derecho*, F.C.E. México, 1980.

<sup>82</sup> JUNQUERA DE ESTÉFANI, Rafael. «Principios, normas y valores (I)», cit. p. 99.

<sup>83</sup> LATORRE SEGURA, Ángel. *Introducción al Derecho*. Ariel Derecho. 8.ª edición. Barcelona, 1991, p. 65.

<sup>84</sup> JUNQUERA DE ESTÉFANI, Rafael. «Principios, normas y valores (I)», cit. p. 99.

En esta línea DWORKIN habla de «reglas» de Derecho, en sentido genérico, y de principios y normas, en sentido específico. Es decir, las reglas que pretenden dirigir la conducta de los ciudadanos se especifican en principios y normas.

Los principios, si son obligatorios son reglas de conducta, como las normas mismas. Si son no obligatorios, no serían más que criterios orientadores, pero no reglas de conducta.

Es original también la aportación de WRÓBLEWSKI<sup>85</sup>, que señala que los principios vienen a ser también las normas de mayor importancia.

PRIETO SANCHÍS<sup>86</sup> distingue por su parte:

- Principios como normas fundamentales, las más importantes
- Principios como las normas más generales y abstractas
- Principios como normas vagas

Por su parte, AVILA<sup>87</sup> distingue reglas, principios y postulados. Las reglas son normas inmediatamente descriptivas, en la medida en que establecen obligaciones, permisos y prohibiciones mediante la descripción de la conducta que ha de cumplirse. Los principios son, en cambio, normas inmediatamente finalistas, que establecen un estado de cosas. Los principios son normas cuya cualidad primordial es, justamente, determinar la realización de un fin jurídicamente relevante, mientras que la característica principal de las reglas es la previsión del comportamiento.

Las reglas o normas son en realidad concreciones de los principios, por lo que se ha afirmado (AGUILÓ REGLA<sup>88</sup>) que el conflicto entre una regla y un principio es siempre aparente, pues en el fondo se trata del conflicto entre dos principios. Así, una regla jamás puede prevalecer sobre los principios.

En cualquier caso, como se ve, la falta de univocidad es la nota característica a la hora de definir los conceptos de principios, valores y normas. No son conceptos unívocos. Como hace nuestra misma Constitución, muchos autores no distinguen las tres nociones señaladas o identifican principios y valores como el mismo elemento<sup>89</sup>.

---

<sup>85</sup> WRÓBLEWSKI, Jerzy. *Sentido y hecho en el Derecho*. Universidad del País Vasco, servicio editorial. Bilbao, 1989.

<sup>86</sup> PRIETO SANCHÍS, Luis. *Ley, principios, derechos*. Dykinson. Madrid, 2002.

<sup>87</sup> AVILA, Humberto. *Teoría de los principios*. Trad. Laura Criado Sánchez. Marcial Pons. Madrid, 2011, p. 163.

<sup>88</sup> AGUILÓ REGLA, Josep. *Teoría general de las fuentes del Derecho (y el orden jurídico)*, cit., p. 175.

<sup>89</sup> BELADIEZ ROJO, Margarita. *Los principios jurídicos*, cit. p. 50, parte de la consideración de que los principios generales del Derecho son los valores jurídicos de la comunidad.



Pero en todas ellas se mantiene el concepto de principio como «norma de conducta».

JUNQUERA DE ESTÉFANI indica que todos los conceptos de «principios» se pueden sistematizar en dos grandes apartados<sup>90</sup>:

- Pre-normas. Pautas que pueden guiar la labor del legislador o del aplicador del Derecho, pero que carecen de obligatoriedad propia.
- Normas o reglas de conducta. Norma en sentido amplio, aunque carece de estructura normativa (supuesto de hecho y consecuencia jurídica). Serían la concreción de un valor para dirigir conductas, pero sin la estructura formal de una norma en sentido estricto.

Por tanto, las normas, en una perspectiva no formalista, incluirían los principios y las reglas, como pautas dirigidas a regular una conducta. Se parte aquí, en definitiva, de un concepto genérico de norma: regla de conducta o comportamiento.

Y como añade BOBBIO<sup>91</sup>, estas reglas de conducta se establecen con el fin de influir en el comportamiento de los individuos y de los grupos, dirigiendo sus acciones hacia unos objetivos.

AGUILÓ REGLA<sup>92</sup> distingue las normas regulativas de las normas constitutivas, siendo las primeras las que regulan la producción de normas. Los poderes normativos son poderes delegados de la norma suprema, por lo que no son ilimitados, no son soberanos para regular lo que quieran y como quieran, sino que, por ser delegados, están limitados por el poder delegante. Este poder delegante es la Constitución, que constituye un conjunto de normas, valores y principios. El autor diferencia la validez de las normas por su conformidad con la norma de rango superior y por su legitimidad o corrección de su contenido conforme a la norma superior, es decir, validez forma y validez material, como existencia y como corrección de contenido.

Como decía KELSEN en su teoría pura del Derecho<sup>93</sup>, las normas jurídicas «no valen en función de su propio contenido», «...no es posible poner en cuestión la validez de una norma jurídica alegando que su contenido no se adecua a un supuesto valor material, por ejemplo la moral. Una norma es válida como norma jurídica únicamente

---

<sup>90</sup> JUNQUERA DE ESTÉFANI, Rafael. «Principios, normas y valores (I)», cit. p. 100.

<sup>91</sup> BOBBIO, Norberto. *Teoría General del Derecho*, cit.

<sup>92</sup> AGUILÓ REGLA, Josep. *Teoría general de las fuentes del Derecho (y el orden jurídico)*, cit., pp. 98 y ss.

<sup>93</sup> KELSEN, Hans. *Teoría pura del derecho. Introducción a los problemas de la ciencia jurídica*. Trad. Gregorio Robles y Félix F. Sánchez. Trotta, Madrid, 2011, p. 83.



porque se ha originado de una determinada manera, porque ha sido creada de conformidad con cierta regla, porque ha sido establecida siguiendo un método específico», «la norma fundamental de un ordenamiento jurídico positivo no es más que la regla básica conforme a la cual se crean las normas del ordenamiento». Ello nos llevaría a la idea de que una norma jurídica cualquiera que se haya establecido contra lo dispuesto en la norma fundamental es una norma contraria a Derecho.

Para LUMIA<sup>94</sup>, son de gran importancia las «normas de organización», como normas dirigidas a regular la producción de nuevas normas. Son normas de transformación del sistema, normas sobre normas, que pueden denominarse también como normas secundarias o de segundo grado, por contraposición a las normas de conducta o normas primarias.

Así, la validez de una norma depende de su conformidad con las normas de grado superior que disciplinan la producción de normas jurídicas. La validez de una norma equivale a su existencia. Por ello, la declaración de inconstitucionalidad de una norma por contraria a los preceptos, principios y valores constitucionales equivale a su expulsión del ordenamiento jurídico desde el inicio, es decir, a su inexistencia como norma desde sus orígenes.

Por otro lado, el valor de una norma jurídica consiste en su conformidad con aquellos principios ideales que se piensa que deben regular las relaciones intersubjetivas, que se resumen en la noción de justicia. Finalmente, la eficacia de una norma depende, según LUMIA, de la conformidad de la conducta de los destinatarios con las prescripciones de la norma.

Aunque lo ideal es que validez, eficacia y justicia coincidan en una misma norma, observamos frecuentemente que las normas tributarias suelen cumplir siempre la condición de eficacia, pues son coactivamente impuestas y exigidas por la Administración tributaria, con un sistema eficiente de ejecución forzosa incluso contra la voluntad de los ciudadanos.

En cambio, las mismas normas tributarias no son siempre válidas, pues no son infrecuentes los casos de anulaciones, correcciones, declaraciones de nulidad o incluso de inconstitucionalidad por parte de los tribunales de justicia y del propio Tribunal Constitucional, lo cual es fruto en gran medida de la velocidad de los cambios y del

---

<sup>94</sup> LUMIA, Giuseppe. *Principios de Teoría e Ideología del Derecho*. Versión castellana RUIZ MIGUEL, Alfonso. Debate. Madrid, 1991, pp. 46 y ss.

exceso de normas, aprobadas muchas veces sin la suficiente pausa y análisis de todos los aspectos que puedan verse afectados.

Y muchas veces tampoco puede hablarse de la justicia de las normas tributarias, tanto por su complejidad intrínseca, que hace su contenido tan técnico que difícilmente puede realizarse sobre ellas un juicio de justicia, como, por otro lado, por considerarse normas cuyo objetivo primero es la recaudación de recursos con arreglo a los criterios que en cada caso se consideren más oportunos, sean más o menos justos para unos y para otros.

Las distintas concepciones del pensamiento jurídico dan mayor o menor valor a estos elementos (validez, valor, justicia, eficacia). Así, para el iusnaturalismo la adecuación de las normas a principios de justicia es condición indiscutible de su validez misma, pues la conformidad de cualquier norma con las normas de grado superior que regulan su producción incluye la adecuación a aquellos valores extrínsecos de justicia como reglas mismas de producción. Por ello se ha considerado al iusnaturalismo como el punto de vista más intransigente, pues choca con la dificultad de determinar lo que es justo o injusto con carácter objetivo.

Para posiciones más alejadas, los valores y principios jurídicos son los principios del ordenamiento jurídico del Estado, lo que excluye que tales principios puedan buscarse en ordenamientos distintos de los del Estado o que puedan identificarse, como se ha sostenido en otro tiempo, con los principios del Derecho natural o del Derecho romano clásico<sup>95</sup>.

En la actualidad, al incluirse en la Constitución la mayoría de los principios, universalmente aceptados como principios y valores del propio sistema jurídico, la remisión a los mismos no es ya una remisión a principios y valores externos, subjetivos o difícilmente objetivables, sino a criterios que el propio texto constitucional ha positivizado y colocado por encima de las normas que se produzcan para ordenar la sociedad. Se ha dicho así que el nuestro es un ordenamiento «principalista»<sup>96</sup>.

La Constitución reúne, aglutina y reordena muchos principios ya vigentes desde siempre entre nosotros, a la vez que incorpora otros de nuevo cuño. Ello supone convertirlos definitivamente en fuentes del Derecho, dotados de obligatoriedad y,

---

<sup>95</sup> LUMIA, Giuseppe. *Principios de Teoría e Ideología del Derecho*, cit., p. 85.

<sup>96</sup> DÍEZ-PICAZO, Luis. «Constitución y fuentes del Derecho». *Revista española de derecho administrativo*, 21, 1979, pp. 189-198.

además con la máxima jerarquía vinculante. Como dice LOZANO SERRANO<sup>97</sup>, ya no se puede hablar de ellos como «principios generales del Derecho» diferenciados de las fuentes escritas, puesto que se contienen explicitados en fuentes escritas, de prioritaria aplicación sobre las restantes. Se restringe así el elenco de principios metalegales aplicables entre nosotros.

No obstante, la culminación de este proceso de concreción de principios y valores nos lleva a recorrer un largo camino histórico de pensamiento jurídico y social que hunde sus raíces en la base misma de la civilización occidental. Cualquier estudio o aproximación a los principios generales del Derecho y su relación con el sistema tributario debe realizarse partiendo de unos presupuestos históricos previos.

Se trata de un proceso que ha ido calando en la permeable conciencia colectiva durante más de 20 siglos y que ha llevado incluso a considerar como valores objetivos universales (justicia, libertad, igualdad, etc.), principios que, por fuerza de la constante presencia íntima de los mismos en todos los ámbitos (religioso, moral, jurídico, político, económico y social), desde épocas en las que no era posible discernir y separar claramente ninguna de estas esferas, han llegado a esta suprema consideración universal, cuando puede ser dudoso que la tuvieran en los momentos en que fueron enunciados, proclamados o desarrollados, ni durante mucho tiempo después.

Señala GARCÍA GALLO<sup>98</sup> que el Derecho se formula originariamente a medida que las situaciones lo requieren. Las normas jurídicas expresas (escritas o no) sólo se formulan en la medida necesaria para resolver los problemas que en cada momento se presentan a la sociedad. El Derecho no regula lo que para aquella no constituye un problema, ni adopta otros modos de expresión que los propios de esta misma sociedad. Esto hace que el Derecho sea en cada época un fiel exponente del estado social de la misma, de sus problemas, de sus valores y de la manera de comportarse. Así, también el que no regule determinadas situaciones que se dan en la vida social — las lagunas del Derecho— constituye un valioso testimonio de la misma ordenación social.

---

<sup>97</sup> LOZANO SERRANO, Carmelo. «Las fuentes del Derecho en la doctrina y en la jurisprudencia constitucional: aplicación al ordenamiento financiero». *Revista de Administración Pública*, 99, septiembre-diciembre, 1982, p. 114.

<sup>98</sup> GARCÍA GALLO, Alfonso. *Manual de Historia del Derecho Español (I)*. cit., § 3 y ss.

En los sistemas jurídicos antiguos<sup>99</sup>, en los que las normas consisten en costumbres, no expresadas en forma escrita, el Derecho es prácticamente una manifestación de la cultura de la sociedad. Lo que es Derecho está en la conciencia y en el espíritu de todos.

En la Alta Edad Media, el conocimiento del Derecho era también general a todo el mundo. Y esta percepción de lo que es Derecho, que todo el mundo tiene, permite en su caso expresar las normas concretas que una determinada situación pueda demandar<sup>100</sup>.

Son por tanto los principios y valores generales de la sociedad los que rigen entonces la vida de la comunidad.

Los principios jurídicos no han sido así históricamente sólo unas meras herramientas o instrumentos de carácter supletorio, para cubrir incertidumbres y lagunas legislativas, o simples útiles de interpretación, sino que constituían en muchos casos la norma o pauta de conducta que regulaba ya el comportamiento que debían seguir los miembros de la comunidad. Sólo la expresión escrita de estos principios se plasmaba en leyes escritas.

Acostumbrados como estamos a contemplar el sistema jurídico actual, en el que las leyes regulan los más mínimos aspectos de la vida social, nos resulta difícil comprender que haya habido épocas en que esto no hubiera sido así. Pero no hay que olvidar que nuestro Derecho no es sino la última etapa de una larga evolución, y que, al comienzo de ella, y aun en épocas posteriores, las cosas fueron muy diferentes.

En cualquier caso, lo típico del Derecho es el estar formado por «reglas», «pautas» y «normas de conducta», inspiradas en valores o principios.

La enunciación de las reglas jurídicas expresas en que esos valores y principios se concretaban no se ha realizado siempre de la misma forma a lo largo de la historia.

---

<sup>99</sup> En las reseñas de concepciones históricas y elementos de la historia del pensamiento jurídico, he acudido con carácter general a tres referencias básicas: GARCIA GALLO, Alfonso: *Manual de Historia del Derecho Español*. Artes Gráficas y Ediciones, Madrid, 1984; MONTANOS FERRIN, Enma y SÁNCHEZ ARCILLA, José: *Introducción a la Historia del Derecho*. Dykinson. Madrid, 1988; y RODRÍGUEZ PANIAGUA, José María: *Historia del Pensamiento Jurídico*. Servicio de publicaciones, Universidad Complutense, Facultad de Derecho. Madrid, 1988. No obstante, cuando la importancia del elemento a destacar lo aconseje, se hará referencia a la cita concreta del autor correspondiente, así como de otros autores que también deban destacarse. Los autores medievales e históricos se han citado muchas veces sin referencias concretas, pues ya forman parte del acervo cultural intrínseco de nuestra sociedad y no se ha considerado necesario, salvo excepciones, una cita explícita de cada uno de ellos.

<sup>100</sup> GARCIA GALLO, Alfonso. *Manual de Historia del Derecho Español (I)*, cit., p. 294.

El Derecho romano se ha dicho que es un Derecho originariamente casuístico. Las normas se enunciaban por referencia a un hecho o acto concreto producido o realizado en un momento dado o por alguna persona determinada. La formulación abstracta de las normas apenas se utiliza en los tiempos antiguos. Los romanos sentían poca afición por las definiciones generales<sup>101</sup>. Tampoco se acude a ellas en la época visigoda y los primeros tiempos medievales.

Un primer grado de generalización consistía en extender la regla que se había dictado para un caso concreto a todos los de la misma clase que pudieran presentarse en el futuro. Pero a pesar de esta generalización de la regla, esta continuó formulándose en términos que todavía recordaban su origen casuístico. Al generalizarse el enunciado y prescindirse de la referencia a las personas a las que en un principio se refería la regla, comenzaron a emplearse en su lugar expresiones indeterminadas y frecuentemente en forma condicional: *si quis fecerit...* (*si alguno hiciere...*).

En el Derecho español, es a partir del siglo XIII cuando las reglas jurídicas suelen enunciarse en términos más generales y con mayor abstracción. Por un proceso de analogía, muchas disposiciones que se refieren a situaciones concretas se refunden y generalizan para abarcar otras similares. Por ejemplo, lo que se refería a la donación se extiende también a la venta o a cualquier tipo de enajenación; lo que se refería sólo al oro y la plata se extiende «a todo lo que no se altera con el tiempo», etc.

En los resúmenes que en el *Liber iudiciorum* precedían a cada ley, los redactores y comentaristas frecuentemente no sólo resumían su contenido en una fórmula breve, sino que daban a esta una ampliación o generalización que faltaba en el texto legal. De esta manera, las reglas no solían contemplar ya situaciones o actos tan tipificados, sino otros más genéricos, sin perjuicio de tomar en consideración las circunstancias de los mismos.

La formulación abstracta de las reglas es la preferida en el Derecho actual. Incluso cuando se quiere dictar una norma para regular un caso específico, una situación concreta, o que afecte a un sujeto determinado, se formula con carácter general y abstracto, como si ello fuese reflejo de una regla bien ordenada y justa. No obstante, hemos advertido cierta tendencia a regular específicamente la situación legal particular de ciertas entidades, personas jurídicas o instituciones públicas o privadas, de forma personalizada, incluso a través de leyes ordinarias. Pero ello no es reflejo de

---

<sup>101</sup> GARCIA GALLO, Alfonso. *Manual de Historia del Derecho Español (I)*, cit., p. 280.

una individualización de casos, sino más bien de la regulación de privilegios o especialidades. El Derecho se está especializando hasta tal extremo que, aunque se exprese en forma general, trata de abarcar todas las situaciones y especialidades posibles, como en el ámbito tributario, donde no se quiere dejar al margen ningún tipo de posibilidad de hueco a la iniciativa particular que pueda facilitar la evasión o el fraude fiscal.

Por su propia naturaleza, las normas y reglas jurídicas establecen pautas de conductas respecto de las situaciones, hechos o actos que toman en consideración. Estas normas responden a veces a motivos puramente circunstanciales y de oportunidad, pero por lo común se acomodan a unos **principios generales** que presiden la ordenación de la vida social, de los que aparecen como aplicaciones concretas. Sin embargo, estos principios rara vez llegan a concretarse y formularse expresamente, aunque sean aceptados y compartidos por todos. Por ello el Derecho se presenta casi siempre como un conjunto de reglas concretas de conducta que regulan situaciones más o menos casuísticas o generales.

Los romanos no trataron nunca de formular los principios jurídicos generales, que sin duda conocían, ni trataron de inducirlos de las reglas concretas.

ULPIANO señalaba que los preceptos del Derecho son: vivir honestamente, no dañar a otro y dar a cada uno lo suyo (*«Iuris precepta sunt haec: honeste vivere, alterum non laedere, suum cuique tribuere»*). Más que preceptos concretos son **principios del orden social**, y por tanto también del Derecho. Pero no expresa cuáles son aquellos otros principios que presidían el desarrollo del Derecho romano, como la *fides*, la *humanitas*, la *pietas*, la *aequitas*, etc.

Pero, como hemos indicado, los romanos tenían un sentido fundamentalmente práctico y eludían toda labor especulativa o de abstracción. Las sentencias (*regulae* o *sententia*) que formulaban en ocasiones, integrando o recopilando obras elementales, constituían formulaciones breves y precisas de normas concretas, pero rara vez de principios generales<sup>102</sup>.

Es desde la Baja Edad Media cuando se tiende a formular ciertos principios del Derecho. Ahora bien, estando el fundamento del Derecho en la concepción cristiana del Derecho natural y de la justicia, cuyos principios vienen dados por la religión y se desarrollan por la teología, estos principios de Derecho que a partir de estos momentos comienzan a formularse, no son aquellos primeros principios, más

---

<sup>102</sup> GARCIA GALLO, Alfonso. *Manual de Historia del Derecho Español (I)*, cit., p. 282.

generales, del ordenamiento social y jurídico, que son sobradamente conocidos, sino más bien principios secundarios o reglas generales abstractas.

Esto se realiza ya en el ámbito popular, donde cristalizan los *adagios* y *refranes*. Son los glosadores y juristas de la Baja Edad Media, imitando las reglas romanas reunidas al final del Digesto de Justiniano, los que expresan mediante aforismos y *brocardos*<sup>103</sup> reglas de carácter general, que adquieren amplia difusión. La adopción del método filosófico por los comentaristas medievales facilita esta labor de fijación de los principios.

A partir de la Edad Moderna, y por obra de la filosofía jurídica racionalista, la formulación de los principios del Derecho adquiere otro carácter y alcanza mayor desarrollo. Tratándose de construir el sistema del Derecho de una manera rigurosa y lógica, y con independencia de las concepciones romana y cristiana, hasta entonces dominantes, se siente la necesidad de formular tales principios para luego deducir de ellos las reglas concretas de conducta.

Esto encuentra mayor desarrollo y trasciende incluso a la legislación en el siglo XIX. En este, las Constituciones políticas, como leyes fundamentales del Estado, tratan de recoger los principios que han de regir a la sociedad, cuyo desarrollo en reglas concretas se deja a los códigos. Los juristas, por su parte, se esfuerzan en formular de manera precisa estos principios, para de ellos deducir todo el sistema de reglas. Bajo la concepción positivista dominante en esta época, estos **principios generales del Derecho** no son los tradicionales, sino aquellos que inspiran precisamente cada ordenamiento jurídico determinado<sup>104</sup>.

También la vigencia territorial del Derecho ha sufrido a lo largo de la historia vaivenes múltiples, así como los principios que lo inspiran en este sentido, desde el principio de la personalidad del Derecho, según el cual el mismo se aplicaba con carácter personal a los individuos que formaban parte del grupo, de la comunidad, con independencia del lugar en que se encontrasen, hasta el principio de territorialidad, en el que el Derecho se aplica a todo al que se encuentre en el territorio del Estado.

La vigencia territorial del Derecho no supone ya sólo que este rija en todo el ámbito del reino, sino también que este Derecho se aplique a cuantos se encuentren en él, súbditos y extranjeros. En la Edad Moderna, el problema se plantea con un marcado carácter político, pues para decidir la aplicación de una u otra ley, se piensa

<sup>103</sup> La expresión «brocardo» deriva del nombre del obispo Burcardo de Worms (965-1025), que a principios del siglo XI había condensado en sentencias breves el contenido de una serie de cánones eclesiásticos.

<sup>104</sup> GARCIA GALLO, Alfonso. *Manual de Historia del Derecho Español (I)*, cit., p. 283.

ante todo en el poder que el Estado posee sobre sus súbditos, su territorio o las cosas situadas en él y la restricción que para su soberanía supone la aplicación de las leyes de otro Estado.

La Revolución francesa y el imperio napoleónico unifican en Derecho en todos sus órdenes. Las Cortes de Cádiz sientan el principio de unidad del Derecho, que implica que el Derecho en todos sus aspectos sea uno mismo en toda la Nación<sup>105</sup>.

Desde su origen, el Derecho español queda configurado fundamentalmente por el Derecho romano y el pensamiento cristiano. Por ello, no ha de extrañar que el conjunto de principios y normas que constituyen nuestro ordenamiento jurídico presente a lo largo del tiempo una marcada continuidad y constancia en sus caracteres esenciales.

Puede decirse que todo Derecho vigente encierra y conserva en gran parte el Derecho del pasado, en sus propias instituciones o en sus principios y valores, que se mantienen vivos en él, siendo realmente escaso lo que es verdaderamente nuevo.

La ordenación romana primitiva consistía en un conjunto de normas no formuladas en preceptos concretos, pero viva en la conciencia de todos y universalmente acatada, que se designaba con el nombre de *boni mores*. En estas instituciones o *mores* se encontraba latente la regulación concreta de cualquier situación. Su *bondad* era unánimemente reconocida.

La más antigua ordenación de la vida social de los romanos estaba constituida por un conjunto de normas no formuladas de forma expresa con carácter general. De hecho, cualquier actuación concreta debía ser contrastada con ese conjunto de valores y principios no escritos que constituían los *mores maiorum*, para no irritar directamente a la divinidad o quebrantar el orden lesionando a otro hombre.

Este es el origen del *ius*, que en esencia supone la declaración, ante un tribunal, de la licitud de un acto, conforme a dichos principios y valores. Licitud que quedaba declarada para todos los actos de la misma clase, lo que la atribuía el valor normativo. Así, *ius civile* es todo lo que se había declarado no lesivo o lícito, en el trato con los demás ciudadanos, por las decisiones de los jueces o por la interpretación de los «prudentes», mediante un proceso deductivo a partir de los *mores maiorum*.

---

<sup>105</sup> Resulta paradójico que en el momento actual domine todo lo contrario: la dispersión del Derecho, tanto por la amplitud y especialización de su contenido como por su ámbito territorial, con derechos territoriales y sectoriales múltiples y superpuestos.



A medida que se van formulando los *ius* (es decir, lo que no quebranta el orden y no lesiona a otros hombres), se va constituyendo un conjunto de preceptos concretos. Los otros principios normativos contenidos en los *mores*, pero no formulados como *ius*, poseen también una enorme autoridad social y son observados por todos. Lo que en realidad caracteriza al Derecho y lo distingue de la moral es que lo establecido por aquel puede ser exigido y hecho valer ante los tribunales.

La observancia de estos preceptos tradicionales establecidos por los *mores*, juega en la Roma antigua un papel decisivo en la ordenación de la vida social, tan importante como el del *ius*. De hecho, entre *ius* y *mores* no existe en Roma una distinción radical y mucho menos una oposición. En el Derecho romano desempeñan una función decisiva conceptos esencialmente morales, como la *fides*, el *officium* (deber), la *humanitas*, la *clementia*, la *pietas*, la *amicitia*, etc.

Pero existe también una cierta conciencia de que hay ciertas normas que rigen también a los otros hombres, el *ius gentium*, que es común a todos los hombres y que se supone establecido por la naturaleza, como un ordenamiento supra ciudadano, que rige a todos. Así se acaba definiendo el *ius gentium* como el que usan casi todas las gentes.

En cambio, aquellas normas que las autoridades establecen o imponen al pueblo romano reciben el nombre de *leges*. Hay así una doble definición del Derecho. Por un lado, se utiliza el *ius* como la norma determinada por un acto u operación mediante la cual se juzga si una cosa o actuación es buena y no daña a otro, el arte de lo bueno y de lo equitativo, como decía CELSO<sup>106</sup>, es decir, el arte, como técnica o modo, de realizar la justicia obrando bien y no dañando a otro. Y, por otra parte, la *lex*, que es la norma impuesta.

Los romanos consideraban por tanto el Derecho como un arte u operación por la que se realizaba la Justicia, y no como un conjunto de normas inspiradas en esta. Los romanos «usaban» o «establecían» el *ius*, pero no se regían por él. Se regían, en todo caso, por las leyes, las cuales se definían por su modo de establecerse y por sus caracteres internos.

Pero no hay que desconocer que, aunque los romanos considerasen así su ordenamiento jurídico, también designaban con el término *Ius* al conjunto global de todas las normas.

---

<sup>106</sup> AURELIO CORNELIO CELSO: *Ius est ars boni et aequi*.

Podemos decir de este modo, aunque con generalidad en exceso, que el Derecho privado<sup>107</sup> en Roma tenía como principios **la no lesión de los intereses de los demás y la rectitud en el obrar**, siendo establecido por un proceso más o menos largo de determinación de la licitud de los actos. Se basaba por tanto en el *ius*.

Parece, en cambio, que el Derecho público, dirigido a regular la actuación de la organización colectiva, no partía de los mismos principios, sino más bien de otros dirigidos a **hacer prevalecer el interés del poder**, basándose en las *leges*.

Pero en la época imperial, esos principios morales operarán sólo a través de los juristas y los legisladores. La relajación de las costumbres hace que la moral desaparezca como norma social. El Derecho queda como único ordenamiento de la sociedad, establecido por ella misma, a través del *ius*, o impuesto coactivamente por el Estado, mediante *leges*.

Es posteriormente, con el cristianismo, cuando la ley adquiere su carácter de «norma directiva». La ley de Dios constituía para los cristianos, como para los judíos, el camino, vía o senda a seguir por los hombres. Y este era un camino justo, pero también recto, derecho, en cuanto dirigido o encaminado por la ley divina. Por ello, a partir del siglo IV, la ley de la Iglesia se designa también como «*directio*», 'dirección', o «*directum*», 'lo que dirige'. Seguidamente, la palabra «*Directum*», como ley o conjunto de normas, es adoptada por el pueblo para designar el ordenamiento popular que se encuentra establecido, pero cuyas prescripciones no es necesario indagar ni publicar.

Del mismo modo que antes expresiones como *iniuria* se habían opuesto a los *iura* o al *Ius*, expresiones como *tortum* (tuerto, torcido o torticero) se utiliza como contrario a Derecho. Así como *ius*, ya en desuso, destaca el «arte o modo» de hallar las normas, *derecho* se refiere a la **función rectora** de estas en la sociedad. El Derecho pasa a identificarse de este modo con la ley. En la Edad Media, cuando el Derecho escrito se reduce al máximo y los usos y costumbres adquieren protagonismo, se habla de *malos usos* de los señores para reflejar el abuso de hecho o incluso de Derecho, que ejercían aquellos en muchas situaciones<sup>108</sup>.

---

<sup>107</sup> Aunque se puede distinguir en Roma un *Ius Publicum* y un *Ius Privatum*, no debemos identificarlos estrictamente sin más con los conceptos actuales de Derecho público y Derecho privado.

<sup>108</sup> Se llamaba así a las malas prácticas abusivas de los señores medievales sobre sus siervos y súbditos, provenientes del mundo feudal, consistentes en la obligación de realizar determinadas prestaciones personales y materiales a los señores feudales por parte de sus siervos, las cuales se consideraban normales en los primeros siglos de la Edad Media. Sin embargo, en los últimos siglos de la Baja Edad Media, fundamentalmente en el siglo XIV, caracterizados por una profunda crisis, sobre todo económica y demográfica, los señores y nobles fueron viendo cómo sus rentas se reducían paulatinamente y por tanto su forma privilegiada de vida, la cual había experimentado grandes avances en los siglos XII y XIII con un

Una misma y única ley regula cuanto el hombre debe hacer, sea para con Dios, para consigo mismo o para con sus semejantes. El cristianismo unifica así religión, moral y Derecho.

La distinción de lo espiritual y de lo temporal no supone que lo primero sea objeto de la Religión o de la moral y lo segundo del Derecho, sino que sirve sólo para precisar a quien incumbe —a la Iglesia o al poder civil— la ordenación de la respectiva esfera.

No es sólo que la Religión o la moral influyan sobre el Derecho y que lo religioso o lo moral se convierta en jurídico, sino que una y otra, conservando su propia naturaleza, contribuyen a mantener el orden en la sociedad. Por tanto, los valores y principios morales y religiosos han formado parte desde la antigüedad de la regulación y ordenación de la sociedad y de la configuración del Derecho.

Así se entiende, por ejemplo, que el bautismo se considerase requisito de la capacidad jurídica en la época visigoda y luego en el Derecho castellano medieval y moderno. La capacidad jurídica estaba ligada a principios y valores religiosos y morales. En definitiva, principios religiosos son los que precisan el carácter del Derecho natural, de la justicia y de la ley humana.

Para dotar de eficacia a los actos jurídicos se recurría igualmente a elementos de carácter estrictamente religioso, tales como el juramento, la maldición o la

---

importante resurgir económico, cultural y social. En la situación posterior de crisis del siglo XIV, estas prácticas abusivas antiguas fueron recobrando fuerza y extendiéndose por todos los territorios. En Castilla, donde el régimen feudal había sido mucho más suave, debido a las peculiaridades propias de la Reconquista, que buscaba atraer población con fueros flexibles y atractivos para la repoblación de los nuevos territorios, existían ordenamientos forales con un amplio régimen de libertades. Por ello, los malos usos, o malos fueros, que posteriormente sin duda también existieron, contra las viejas libertades castellanas, fueron sin embargo mucho más esporádicos, y establecidos por supuesto más por la práctica y el uso que por normas escritas. ESPARZA (en ESPARZA, José Javier. *¡Santiago y cierra España! El nacimiento de una nación*. La Esfera de los Libros. Madrid, 2015, pp. 506-513) cita los siguientes malos usos en la Corona de Castilla: la *Adscripción*, que impedía a los siervos abandonar la tierra, y que en Castilla, donde la libertad de circulación era una tradición arraigada, suponía una mala práctica muy llamativa; las *Banalidades*, que obligaba a que los campesinos tuvieran que usar obligatoriamente los hornos y molinos del señor, pagando una *gabela*, cuando lo habitual era que en Castilla hubiera libertad para que aquellos pudieran proveerse libremente de leña en los bosques comunales, fabricaran su propia harina y cocieran el pan en su propio horno; la *Mañería*, que daba al señor el privilegio de quedarse con una parte de los bienes del siervo muerto sin descendencia; la *Terjería*, que obligaba a un siervo a administrar los bienes señoriales, con la carga de hacerse responsable de su pérdida con su propio patrimonio personal; el *privilegio de corral*, que permitía al señor quedarse con los animales domésticos y el ganado de sus siervos. En la Corona de Aragón, mucho más feudalizada, estos malos usos presentaban rasgos más duros y fueron implantándose de forma habitual y generalizada a partir del siglo XIV, en el que la nobleza fue ganando poder a los reyes, necesitados de recursos mayores en una situación de crisis aguda, incluso sobre sus propios bienes y patrimonio. Y cita el mismo autor los siguientes malos usos en la Corona de Aragón: la *Remensa*, que impedía al campesino abandonar su parcela de trabajo, el *manso*, salvo pago de una fuerte indemnización; la *Exorquia*, que permitía al señor quedarse con la mayor parte de los bienes del siervo si este moría sin descendencia, y aun muriendo con descendencia, si moría sin testamento, podía quedarse con un tercio de sus bienes, a lo que se llamaba *Intestia*; la *Cugucia*, que permitía al señor quedarse con los bienes del campesino si su mujer era acusada de adulterio; la *Firma de Spoli*, que consistía en una cantidad que el campesino debía pagar al señor si quería casar a una hija; la *Arsina*, que era la indemnización que había que pagar al señor si un predio o manso se incendiaba, lo que ocurría con cierta frecuencia por iniciativa del propio señor.

excomunión. De esta forma, estos instrumentos religiosos se transforman en preceptos jurídicos. Pero otros muchos principios religiosos nunca llegaron a ser ordenados en leyes civiles, sino que sólo a través de la regulación eclesiástica, de la Iglesia y de los teólogos, llegan a común conocimiento, sin perjuicio de lo cual cumplen una función ordenadora. La moral cristiana es decisivamente un elemento ordenador de la sociedad. Los moralistas, imitando la técnica de los juristas, formulan y ordenan así sus normas como las del Derecho.

El mundo europeo medieval posee un Derecho que en gran parte coincide en todos los sitios, por su tradición romano-germánica y su inspiración cristiana.

En la Edad Media, sobre todo en la Alta Edad Media, el Derecho estaba constituido fundamentalmente por un ordenamiento no formal, no escrito, pero discernido y compartido por todos, aunque no tuviera preceptos precisos, salvo en unos pocos aspectos, que a veces se reunían en los *fueros*. Este Derecho, consuetudinario y no impuesto, aparece como **creación de toda la comunidad**.

Virtudes morales como la *lealtad*, la *fidelidad*, o la *beneficencia* (hacer el bien), constituyen las bases en que descansa todo el sistema social en la Edad Media. La *buena fe* y el respeto a la *palabra dada* son principios fundamentales de las relaciones comerciales también desde la Edad Media hasta nosotros. Así, cuando el Derecho no está formulado en preceptos legales resulta difícil, si no imposible, deslindarlo claramente de aquellas otras ordenaciones que rigen la sociedad, la religiosa o la moral.

No obstante, aunque la moral y el Derecho no siempre son fáciles de distinguir, existen importantes diferencias, dado que **la justicia**, sobre todo por la influencia aristotélica, se configura como una virtud general que abarca a todas, por lo que los aspectos morales están siempre en contacto con el fin del Derecho mismo.

SANTO TOMÁS distingue la moral (como ley divina) del Derecho (ley humana), por una serie de rasgos, pero sobre todo por el fin que persiguen. También se distinguen por el fundamento de su obligatoriedad y por el objeto al que se refieren, así como por la intención del sujeto que realiza los actos.

Para FRANCISCO SUÁREZ, lo que distingue a la moral del Derecho es sobre todo su finalidad. La moral mira sólo al bien considerado en sí mismo, atendiendo al aspecto espiritual y a la honestidad interior, sin que sus preceptos se impongan coactivamente. Por el contrario, **el Derecho se dirige al Bien Común**, para

mantener **la paz social y la honestidad exterior** y sus preceptos se imponen por la coacción.

Pero a pesar de este fondo u origen moral y religioso, desde la Baja Edad Media se concretan los ordenamientos formulados, escritos, y a partir de la Edad Moderna el Derecho se impone como el único y eficaz instrumento de ordenación de la vida de la sociedad. Este cambio se produce sobre todo por el desarrollo y fortalecimiento del Estado, que pretende ordenar por sí mismo y de manera exclusiva, la vida social. De esta forma trata de conseguir un sistema de normas con exclusión de todo elemento religioso o moral. El Derecho se considera en sí mismo y no desde la concepción general del Universo.

Es a principios de la Baja Edad Media cuando se produce la recepción en el occidente europeo *del Ius Commune*, descendiente del Derecho romano a través del Derecho justinianeo. Pero pronto se advierte su insuficiencia para dar respuesta a todas las situaciones y necesidades, lo que llevará en la Edad Moderna a la búsqueda de un nuevo Derecho común para todos los hombres, partiendo de la naturaleza humana. Es el Derecho natural racionalista, que conlleva una aspiración de universalidad. De hecho, este **principio de universalidad** se acentúa a partir del siglo XIX y XX. Se percibe que ningún pueblo puede vivir aislado al margen de los demás, por lo que empieza a forjarse una conciencia de comunidad de todos los pueblos. Y esta comunidad necesita también del Derecho. Y su formación se realizará, en parte, por un proceso de recepción, copia o adaptación, del Derecho de un país a otro y, por otro lado, mediante acuerdos o *convenciones* internacionales que establecen normas de vigencia común. Este proceso se advierte en el Derecho actual, en el que el Derecho comparado es muchas veces la inspiración para la regulación local de cada país, además del uso de los convenios y tratados internacionales, a los cuales se sitúa al lado o incluso por encima de la regulación interna del propio Estado. La armonización y tendencia a la unificación a nivel internacional contrasta, sin embargo, muchas veces con la dispersión y atomización de la regulación local, si bien se trata de expresar que la regulación internacional sirve de base, fundamento o criterio a seguir por la más concreta y específica regulación interna.

Los grandes pensadores de los siglos XVII y XVIII limitan la moral al ámbito interno del hombre, mientras los aspectos externos son los que regula el Derecho. Para THOMAS IUS, la moral es una ordenación de la conducta individual que se refiere a la conciencia del individuo, conforme a un precepto de carácter positivo: «lo que quieras que otros te hagan, háztelo a ti mismo». El Derecho es una ordenación de la conducta social, que se refiere a los actos exteriores y al ámbito externo, para conseguir la paz

social, con arreglo a un precepto de carácter negativo: «lo que no quieras que te hagan, no se lo hagas a otro». La moral es una ordenación imperfecta porque carece de coerción y no puede imponerse.

Para KANT, la moral es una ley interna, que deriva de la esencia de la cosa como un imperativo de la Razón. Lo que ella ordena es objetivamente necesario y constituye un deber. Por ser algo necesario ha de ser cumplido voluntariamente. El Derecho, en cambio, es una ley externa que es establecida por el legislador; su motivo o razón es obligar. Nace sólo de la voluntad del legislador, y obliga porque así lo ha establecido este, sin que importen otros motivos, ni la intención con que se realizan los actos. Como lo que se ordena no es necesario en sí mismo, necesita de la coerción.

La exclusión de toda otra ordenación hace que, al faltar al Derecho la autoridad que le daban la Religión o la moral, haya que reforzarla por otros medios. Esto hace que se acentúe el carácter imperativo y sobre todo coactivo del Derecho.

En ese mismo proceso, la moral cambia de fundamento, deja de basarse en la ley religiosa, para fundamentarse en la naturaleza del hombre, creándose así una moral natural. Se trata de reducir su acción ordenadora a la esfera de la conciencia del hombre, aunque sin que repercuta en la sociedad. Esto supone en la práctica la negación al ordenamiento moral de todo valor externo.

Sin embargo, pese a la vigencia general de los ordenamientos positivos, formulados, estos no abarcan la totalidad de las situaciones de la vida social. SAVIGNY habla de la vigencia de un Derecho popular vivo en la conciencia del pueblo, que responde al espíritu de este (*Volkgeist*)<sup>109</sup>. De hecho, el pueblo formaliza gran cantidad de refranes, adagios y máximas que expresan una serie de principios jurídicos popularmente admitidos.

Separada radicalmente pues la moral del Derecho, y afirmado este positivamente como un Derecho impuesto reflejado fundamentalmente en la ley, los principios jurídicos y **los principios generales del Derecho** constituyen el engarce necesario entre la moral y el Derecho, externalizados y despojados, si acaso, de su origen o fundamento religioso y admitidos por todos (**la libertad, la justicia, la igualdad, etc.**), son sentidos por todo el mundo como **principios básicos del orden social**, aunque no dejan de tener un fundamento y antecedente moral, religioso, político y jurídico forjados durante toda la historia de la humanidad.

---

<sup>109</sup> SAVIGNY, Friedrich Carl Von. *Sistema del Derecho romano actual*. Trad. MESÍA, Jacinto y POLEY, Manuel. Analecta Editorial. Pamplona, Navarra, 2004.

Así, se mantienen en muchas leyes, quizás como vestigio, preceptos que recogen principios morales, como el canon que establece la nulidad jurídica de cuanto sea contrario a la moral o a las buenas costumbres. La referencia a la moral, las buenas costumbres y el orden público es una constante en multitud de normas vigentes actualmente<sup>110</sup>.

De lo hasta aquí comentado podemos extraer la importancia radical de los principios jurídicos como origen del mismo Derecho, incardinándose en la esencia del propio ordenamiento jurídico, como valores y estándares de conducta que la comunidad reconoce y se da a sí misma para guiar el camino de todos sus miembros y, por ende, de los poderes públicos.

Pero, los principios no solo están en el origen y fundamento del Derecho como valores del mismo, sino que se confunden muchas veces con los fines justos del propio Derecho.

---

<sup>110</sup> Por ejemplo, el Código Civil recoge 7 artículos en los que se hace referencia a **la moral**: art. 1.3, «la costumbre sólo regirá en defecto de ley aplicable, siempre que no sea contraria a la moral o al orden público y que resulte probada»; art. 81.2.º, «se decretará judicialmente la separación, a petición de uno solo de los cónyuges...cuando se acredite la existencia de un riesgo para la vida..., la integridad moral... del cónyuge demandante»; art. 92.7, «no procederá la guarda conjunta cuando cualquiera de los padres esté incurso en un proceso penal iniciado por atentar contra la vida..., la integridad moral... del otro cónyuge o de los hijos...»; art. 172.1, «se considera situación de desamparo... de los menores, cuando estos queden privados de la necesaria asistencia moral o material»; art. 756, «son incapaces de suceder por causa de indignidad... 2.º el que fuere condenado por sentencia firme por delitos contra la libertad, la integridad moral ... si el ofendido es el causante, su cónyuge...»; art. 1255, «los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral ni al orden público»; art. 1275, «los contratos sin causa, o con causa ilícita, no producen efecto alguno. Es ilícita la causa cuando se opone a las leyes o a la moral». También hacen referencia a la moral y las buenas costumbres multitud de otras normas, como el Real Decreto 2816/1982, de 27 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de policía de espectáculos públicos y actividades recreativas; la Carta Social Europea, de 1961, ratificada por España el 29 de abril de 1980; el Real Decreto 1189/1982, de 4 de junio, sobre regulación de determinadas actividades inconvenientes o peligrosas para la juventud y la infancia, etc. Y la alusión a la moral se mantiene hoy día en multitud de normas y leyes actuales. Así, la Ley 47/2015, de 21 de octubre, de protección social a las personas trabajadoras del sector marítimo-pesquero, se refiere en su Preámbulo a la finalidad esencial del Instituto Social de la Marina como la de «atender con la máxima solicitud a las personas trabajadoras del mar, favoreciendo su mejoramiento moral...» entre otros aspectos; la Ley 45/2015, de 14 de octubre (art. 8.5), del Voluntariado, establece que «no podrán ser voluntarias las personas que tengan antecedentes penales no cancelados por delitos de violencia doméstica o de género, por atentar contra la vida, la integridad física, la libertad, la integridad moral»; o la Ley 24/2015, de 24 de julio, de Patentes, establece en su art. 66 que «la explotación del objeto de una patente no podrá llevarse a cabo en forma abusiva o contraria a la Ley, la moral, el orden público o la salud pública».





## 2) El fin del Derecho

Si bien el fundamento o principio rector del Derecho es la ordenación de la sociedad y de la vida de la comunidad, el fundamento de ese orden social es **la justicia**. Y es la justicia el elemento que históricamente se ha considerado como el fin primordial del Derecho. O bien, poniendo el foco lo primero, el fin del Derecho sería **la ordenación de la sociedad** con arreglo a criterios de justicia. De esta consideración de la justicia como fin del Derecho puede extraerse la definición de «fines del Derecho» como aquellos propósitos últimos o intenciones que persiguen las normas jurídicas y el conjunto del ordenamiento. Y parece comúnmente aceptado que el fin último del Derecho es la consecución de la justicia. El mantenimiento de **la paz** y de la justicia, es decir, del orden y de su fundamento, como finalidad del Derecho, es una expresión que se repite en todos los tiempos. El concepto mismo de justicia se ha mantenido, en esencia, inalterado durante todo este tiempo, aunque varíen los matices. Únicamente a partir del siglo XVIII entran en juego otros fundamentos del orden social, como **la utilidad** o **la conveniencia**.

### *a) La Justicia como fundamento esencial.*

Pero lo que distingue al Derecho es ser una ordenación dictada por la sociedad misma para mantener la paz y la justicia, y el que lo dispuesto en las normas de esta ordenación puede ser exigido ante los tribunales.

Para los juristas romanos, visigodos y glosadores medievales, el fin y fundamento del Derecho es la Justicia. El Derecho no persigue otra cosa que la realización de la Justicia. Pero esta no es sólo una virtud particular, sino una virtud general que abarca a todas las demás virtudes.

Los griegos y los romanos la definían, en función de la persona que la poseía y la ejercitaba en bien de la comunidad, como la constante y perpetua voluntad de dar a cada uno lo suyo. También era concebida como una virtud igualadora, identificando la justicia con la *equidad (aequitas)*, es decir, con la *igualdad o proporcionalidad*.

En nuestro Derecho actual, se ha dicho que la consideración de la Justicia como uno de los valores superiores de nuestro ordenamiento jurídico (art. 1.1 CE), supone que «el Derecho natural en bloque ha entrado a formar parte de nuestro ordenamiento jurídico positivo»<sup>111</sup>.

---

<sup>111</sup> GARRIDO FALLA, Fernando. *Tratado de Derecho Administrativo*, cit., p. 44.

Las distintas teorías de la justicia<sup>112</sup> se mueven entre el relativismo axiológico, que consideran la justicia como un valor subjetivo que depende de la valoración individual de cada hombre o de lo que se convenga o acuerde en cada sociedad en un momento dado sobre lo que es justo, y por otro lado la consideración de la justicia como un valor externo, ajeno al hombre, que tiene un valor absoluto, como parte de unos derechos naturales.

*b) Otros fines del Derecho: el Orden, la Paz, la Felicidad, la Utilidad.*

El hombre es un ser social que vive en sociedad, la cual necesita de un orden, el Derecho. Por tanto, se puede también considerar como fin primordial del Derecho la ordenación de la sociedad. El orden social tiene como consecuencia la paz, por oposición a la anarquía. La **paz** no es sólo la falta de violencia, sino que lleva implícita la existencia de un orden. Los escritores cristianos definen la paz como el estado espiritual del justo que vive ordenadamente. Por tanto, la paz es sinónimo de **orden**, tanto para las culturas germánicas que se implantaron en Europa tras la caída del imperio romano, como también en los tiempos medievales y en los modernos<sup>113</sup>.

En la actualidad se tiende a afirmar también que el fundamento del Derecho es aquello que una comunidad considera como valioso. BELADIEZ ROJO<sup>114</sup> considera como el primer principio, fundamento y convicción de nuestra sociedad, el denominado «principio democrático», es decir, que la soberanía nacional reside en el pueblo español del que emanan todos los poderes del Estado (art. 1 CE), de tal forma que sólo cuando el ordenamiento exprese las convicciones del pueblo soberano puede considerarse legítimo, pero entendemos que se confunden aquí fundamento y fin del Derecho con principios políticos y jurídicos, pues según esta concepción el fin del Derecho sería fundamentalmente expresar las convicciones que la sociedad considera valiosas conforme a dicho principio democrático. Se considera así el fin del Derecho desde el plano externo de la utilidad para la comunidad.

---

<sup>112</sup> A título de ejemplo, Kelsen, Hans: *¿Qué es la Justicia?*, cit. pp. 9 y ss. Es interesante la aportación de Rawls, John. *Teoría de la Justicia*. Trad. María Dolores González. Fondo de la Cultura Económica, FCE. México, 1975, 560 p. Rawls propugna un concepto de Justicia en función de lo que es más beneficioso para la sociedad. En reacción a la teoría de Rawls, puede oponerse a Nozick, Robert. *Anarquía, Estado y Utopía*, Fondo de Cultura Económica, FCE, México, 1988, que defiende los derechos naturales liberales.

<sup>113</sup> Aunque también existen posturas contrarias que entienden que el orden es contrario a la naturaleza y la libertad del hombre, que debe conducirse sólo por sus instintos. Esta postura la defendieron los cínicos, ciertas herejías medievales y filósofos modernos como Bakunin (1814-1876).

<sup>114</sup> BELADIEZ ROJO, Margarita, *Los principios jurídicos*, cit., pp. 50 y 51.

*c) Los fines como principios del Derecho.*

Como estamos viendo, es fácil confundir los principios del Derecho, con los fines y los valores jurídicos. Es indudable que **la justicia** se suele configurar como el principal fin del Derecho, pero también se la ha considerado valor superior de nuestro ordenamiento (art. 1.1 CE) y a la vez principio básico del mismo y de todas las ramas del Derecho.

Del mismo modo, **la seguridad jurídica** se define también como uno de los fines del ordenamiento jurídico, pues se considera un valor en sí misma que debe perseguir el Derecho. Pero igualmente, la seguridad jurídica aparece de forma transversal como principio básico del ordenamiento jurídico y como principio integrador y equilibrante de los demás principios y límite de la legalidad y constitucionalidad de las normas<sup>115</sup>.

La seguridad jurídica cobra una especial significación en la doctrina, bien como valor, bien como principio, sobre todo a partir de la Segunda Guerra Mundial, superados el fascismo y el marxismo, ambos desafectos a aquella. Justicia y seguridad jurídica son consideradas entonces desde distintos ámbitos y puntos de vista. Así, como señala CASTILLO BLANCO<sup>116</sup>, la filosofía del Derecho, que se ocupa de valores éticos, califica a la justicia como valor metafísico, mientras la teoría general del Derecho, que gira en torno a la validez jurídica, califica a la seguridad como un valor positivo.

Resulta patente, por tanto, que los principios jurídicos forman parte íntima de nuestro Derecho, como fundamento y origen y como fin último del mismo.

Pero asumiendo todo ello ¿significa esto que debe entonces el legislador someterse siempre a ellos, teniendo a los principios jurídicos como límite y condición de validez de las normas que dicte? ¿Están los principios jurídicos por encima de la misma ley? O bien, ¿es la ley siempre superior a los principios, que sólo entrarían en juego en defecto de ley aplicable?

---

<sup>115</sup> STC 27/1981, de 20 de julio (ponente Plácido Fernández Viagas). Y reiterando lo establecido en esta sentencia, las sentencias del Tribunal Constitucional (en adelante, SSTC) 71/1982, 72/1984, 99/1987, 126/1987, 227/1988, 65/1990, 150/1990, 173/1996, 225/1998, 104/2000, 90/2009, 100/2012, 120/2012, 238/2012, 183/2014.

<sup>116</sup> CASTILLO BLANCO, Federico A. «El principio de seguridad jurídica: especial referencia a la certeza en la creación del Derecho», cit., p. 30.



### 3) La preeminencia de la ley frente a los principios jurídicos

En un sentido amplio, la ley es toda norma establecida o impuesta para la ordenación de la vida de la sociedad. En un sentido más estricto, la ley es la norma fundamental que se establece o impone solemnemente por la comunidad, y que se distingue de las restantes normas establecidas o impuestas de modo secundario por cualquier otra autoridad y con valor superior y preeminente a todas ellas.

Pero las leyes han adoptado muy diversas formas y contenidos desde sus orígenes, si bien siempre ha primado su valor como instrumento fundamental para la ordenación de la sociedad. Y frente al abuso de la ley como simple herramienta del poder, se ha tratado de oponer un concepto de ley acotado por unos caracteres y límites precisos, basados en unos principios determinados.

El primitivo nombre latino de *lex*, que se distingue y aun contrapone a *ius*, designa la norma establecida e impuesta. CICERÓN derivaba *lex* de *legendo*, 'elegir'. Consideraba que toda ley debe ser racional, conforme a la naturaleza, justa y ejemplar<sup>117</sup>.

A diferencia del *ius* tradicional y consuetudinario, las nuevas normas que se establecen por un acto de poder reciben el nombre de *leges*.

En su primer momento, dictar la ley correspondía al pueblo romano —formado por patricios y plebeyos— reunido en los Comicios y previo informe del Senado, a propuesta de un magistrado (*rogatio*); por ello se la designa como *lex rogata* y con el nombre del magistrado que la proponía. En el siglo I a.C., con carácter excepcional, se inicia un procedimiento diferente, que consiste en la delegación de la facultad de legislar que realizan los Comicios, especialmente en los triunviros que tienen el poder. La ley dictada en estos casos se denomina *lex data*. Este procedimiento se generalizará más tarde.

Otro tipo de disposiciones que tienen la misma fuerza que las leyes (y de hecho en ocasiones también se las llama así) son los *plebiscita*, dadas por los Concilios de la Plebe, formados sólo por los plebeyos, a propuesta de los Tribunos de la Plebe.

---

<sup>117</sup> «*Lex est ratio summa, insita in natura, quae iubet ea quae facienda sunt, prohibetque contraria*», «La ley es la razón suprema, ínsita en la naturaleza, que manda que es lo que se puede hacer y que por el contrario está prohibido», en *De Legibus*, I, 18, 9-11. En castellano, CICERÓN. *Las Leyes*. Trad. Chantal López y Omar Cortés, edición online [http://www.antorcha.net/biblioteca\\_virtual/derecho/leyes/presentacion.html](http://www.antorcha.net/biblioteca_virtual/derecho/leyes/presentacion.html), p. 14. Consultado el 15 de marzo de 2017.

Igualmente, sobre este tema, LEONARDO LISI, Francisco. «La noción de ley natural en Cicerón», en *Ética y Política*, XVI, 2014, 2, pp. 217-232.

El Senado, propiamente no tiene funciones legislativas, aunque aprueba los proyectos de ley. Sin embargo, dado su prestigio e influencia, lo que el Senado autoriza y establece (*senatus consultum*) goza de tanta autoridad como la propia ley.

Tampoco los magistrados romanos pueden establecer *leges*, pero sí tienen el poder de declarar el Derecho (*ius edicendi*), función que puede considerarse una legislación declarativa al interpretar y concretar qué es Derecho. En particular, estos magistrados romanos, los pretores, hacían público al comienzo del año de su gestión el criterio que seguirían durante el mismo, en la tramitación de los asuntos que se les sometieran y la fórmula con que estos les deberían ser presentados. Esta declaración, *edictus*, sólo tenía una validez limitada, temporal y territorialmente (en la provincia donde ejerce su mandato y durante el tiempo de su gestión, por lo que se le llamaba *perpetuum*). De hecho, todo pretor copiaba una gran parte del edicto de su antecesor (*edictum translaticium*), añadiendo o modificando sólo una pequeña parte (*edictum novum*). De igual modo, ante una situación nueva e imprevista, podía el pretor hacer una declaración nueva sobre ese asunto (*edictum repentinum*).

Cuando se llega a la época del Imperio, todo el poder legislativo se transfiere al emperador. Los Comicios dejan de convocarse, por lo que, en adelante sólo existen *leges datae*. Finalmente, el emperador, como magistrado supremo, también promulga *edicta*, que valen para todo el Imperio y no sólo para un año, sino durante toda su vida.

Desde finales del siglo IV o principios del V, sobre todo en lo que se refiere al Derecho público, el emperador prescindirá de su Consejo, *Consistorium*, y del Senado y legislará por sí solo, mediante un nuevo tipo de disposición, la *pragmatica sanctio*, en la que se insertaba una cláusula que le atribuía la misma fuerza que las leyes generales.

PAPINIANO, citando a DEMÓSTENES, ve en la ley sobre todo su función ordenadora de la sociedad y la define como «precepto común, acordado por hombres prudentes, corrección de los delitos que por voluntad o por ignorancia se cometen y pacto común de la república»<sup>118</sup>.

Entre los visigodos, las leyes se establecen inicialmente con el carácter de pacto de todo el pueblo visigodo reunido en asamblea general. Posteriormente, al adaptarse al

---

<sup>118</sup> «Lex est commune praeceptum, virorum prudentium consultum, delictorum, quae sponte vel ignorantia contrahuntur, coercitio, communis republicae sponsio».

sistema romano, los reyes asumen para sí las facultades legislativas que tenían los emperadores, y dictan *leges*, *constitutiones*, *sanctiones*, *sententiae*, etc. aunque no queda claro cuál es la diferencia exacta entre ellas.

La legislación se convierte así en la principal fuente creadora del Derecho. Sin embargo, para establecer las leyes no proceden los reyes generalmente por sí solos, sino de acuerdo con los **elementos rectores de la comunidad**. El Breviario de Alarico se formó en una asamblea de obispos y representantes de las provincias. Esta función la asumirán más tarde los Concilios de Toledo, que intervenían en la elaboración y sanción tanto de leyes aisladas como de códigos y conjuntos de leyes, como el *Liber Iudiciorum*. San Isidoro precisa también la distinción entre la *lex* sancionada por los nobles y la plebe, es decir, con la intervención del reino, y el *edictum* emanado sólo del rey.

En la Alta Edad Media, sobre todo en los primeros siglos, la actividad legislativa casi desaparece o pierde toda su importancia. Ni los reyes o condes, ni los pueblos, se preocupan de establecer imperativamente normas jurídicas, tan sólo de sobrevivir en muchos casos. Únicamente los reyes y muy de vez en cuando, de acuerdo con su *curia* o consejo, hacían por escrito alguna declaración o pacto, reconociendo alguna particularidad de un lugar, o concediendo algún privilegio, que suponía, con carácter excepcional, el establecimiento de una norma nueva. Pero raramente se establecen normas de carácter general.

En la esfera local, la confirmación o concesión de fueros se hace también por el rey o conde, con la aprobación no sólo de su curia, sino también de los habitantes del lugar. En algún caso se les da el nombre de *pactum*. Pero se le dé o no este nombre, el carácter pactado o contractual que tiene el establecimiento de estas normas jurídicas de **valor fundamental para la vida local**, se manifiesta en el siglo XII en la entrega por el legislador de unos fiadores que con su juramento dan al pueblo **seguridad de que no alterará el régimen establecido**.

En la Baja Edad Media se consolidan estos principios tradicionales heredados del Derecho romano:

1. El principio de que toda disposición normativa de carácter general ha de ser establecida por el rey de acuerdo con la curia y el pueblo.
2. El principio, opuesto al anterior y que convive con él, de que «lo que quiere el príncipe tiene fuerza de ley» (*quod principi placuit legis habet vigorem*).

Esto se traduce en el reconocimiento abierto de que el poder de dictar leyes normativas generales corresponde al rey con las Cortes, si bien los reyes siempre tratarán de imponer sus pretensiones.

De hecho, la protesta de los reinos, que en defensa de la autoridad de las leyes dadas en Cortes reclaman contra el hecho de que estas puedan ser derogadas por pragmáticas reales, es general y constante. Se admitirán sin dificultad cuando no se opongan a los fueros, costumbres o leyes de Cortes. A partir del siglo XVI, las Cortes se limitan a pedir al rey que les informe de las pragmáticas que sancione.

El panorama cambia poco durante los siglos XVII y XVIII, ampliándose incluso a los demás reinos peninsulares la plenitud del poder legislativo de los reyes en Castilla.

A partir del siglo XIX, con el constitucionalismo demoliberal, la potestad de dictar leyes corresponde exclusivamente al «poder legislativo», es decir, a las Cortes, pudiendo ser aquellas propuestas por los miembros de las mismas o por el rey. Las leyes son aprobadas por las Cortes y promulgadas por el rey, al que se concede sólo un derecho de veto limitado, por dos veces, teniéndolas que sancionar la tercera vez que se le presenten (art. 149 de la Constitución de Cádiz de 1812<sup>119</sup>).

La Iglesia, para regular su ordenamiento, adopta desde el principio la palabra griega *canon*, 'norma' o 'regla', que luego será la que de nombre definitivamente al propio ordenamiento de la Iglesia (Derecho canónico).

Lo que destaca en la ley es que con ella se establece una norma. En la ley se aprecia también su carácter imperativo. Es decir, lleva implícita la fuerza de obligar.

A partir del siglo XII, al intensificarse la actividad legislativa, se acentúa el carácter de norma establecida o impuesta. Pero sobre todo se aprecia su virtud normativa, y desde entonces se generaliza el nombre de *ordinatio*, *ordenación*, *ordenamiento* u *ordenanza*.

Las Partidas la definen del siguiente modo: «Ley tanto quiere decir como leyenda en que yace enseñamiento et castigo, que liga et apremia la vida del home que non faga mal, et que muestra et enseña las cosas que home debe facer et usar».

---

<sup>119</sup> «Si de nuevo fuere por tercera vez propuesto, admitido, y aprobado el mismo proyecto en las Cortes del siguiente año, por el mismo hecho se entiende que el Rey da la sanción; y presentándosele, la dará en efecto por medio de la fórmula expresada en el artículo 143».



Los autores y teólogos de la Edad Media y la Edad Moderna exigen tres notas que debe reunir la ley: su función ordenadora, el ser establecida (puesta), y el ser racional (conforme a la ley natural).

Santo TOMÁS DE AQUINO insistió en su racionalidad y define la ley como «una ordenación de la razón dirigida al bien común, promulgada por el que tiene a su cuidado la comunidad»<sup>120</sup>. Esta es la definición de ley más conocida de la historia del Derecho.

Domingo DE SOTO (1494-1560), miembro de la llamada Escuela de Salamanca, la define con muy parecidas palabras, añadiendo el vocablo «precepto» (*praeceptio*): «si la consideramos en toda su extensión, la ley no es otra cosa más que una ordenación y precepto de la razón, promulgada para el bien común por quien desempeña el gobierno de la sociedad»<sup>121</sup>.

Francisco SUÁREZ (1548-1617), máximo representante de la Escuela de Salamanca, define la ley como «Precepto común, justo y estable, suficientemente promulgado»<sup>122</sup>.

Por otro lado, Alfonso DE CASTRO (1495-1558), también destacado integrante de la Escuela de Salamanca, marcando el aspecto más voluntarista de la ley, en la línea de Duns SCOTO, la considera como «la recta voluntad del que gobierna en lugar del pueblo, promulgada de palabra o por escrito, con la intención de obligar a los súbditos a que le obedezcan»<sup>123</sup>.

Pero todas estas ideas y definiciones genéricas no quedan en una simple declaración de principios, sino que se tienen muy en cuenta en la realidad española desde el siglo VII al XVIII, de forma que toda ley debe ajustarse a ellos. De hecho, fue frecuente durante la Edad Media y la Edad Moderna la norma de que la ley contraria a Derecho (a los fueros), o nociva, carecía de fuerza de obligar. En esos casos, se aplicaba el principio de que la «ley se obedece, pero no se cumple», o bien con la expresión «sea acatado, pero no cumplido», para mostrar el respeto debido a una ley del rey, pero que no cumple los requisitos necesarios.

---

<sup>120</sup> «*Lex est quaedam rationis ordination ad bonum commune, ab eo qui curam communitatis habet, promulgata*» (Sto. TOMÁS DE AQUINO, *Summa Theologicae*, I-II, q. 90, a. 4.)

<sup>121</sup> «*Igitur si vastam eius amplitudinem, quam late patet spectes, Lex est nihil aliud quam quaedam rationis ordinatio et praeceptio in comune bonum, ab eo qui curam reipublicae gerit promulgata*»: JIMÉNEZ CASTAÑO, David. «Algunas notas sobre Domingo de Soto y la prehistoria del estado de naturaleza hobbesiano», en *Cuadernos Electrónicos de Filosofía del Derecho*, CEFD, 31, 2015, p. 4.

<sup>122</sup> «*Tractatus de Legibus ac Deo Legislatore*», lib. I, cap. XII, 4. «*Lex est commune praeceptum, justum ac stabile, sufficienter promulgatum*».

<sup>123</sup> «*De potestate legis poenalis*», lib. I, cap. I. «*Recta voluntas eius qui vicem populi gerit, voce aut scripto promulgata, cum intentione obligandi subditos ad parendum illi*».

Este sistema queda relegado en el siglo XVIII, ante al absolutismo del Estado y la obediencia que exige a sus disposiciones, rechazando todo cuanto pueda menoscabar su autoridad, incluso la existencia de un Derecho natural.

Es desde el siglo XIX cuando se insiste cada vez más en considerar a la ley como un medio o instrumento del Estado para dirigir a la sociedad, arrinconando los aspectos éticos y morales de la ley. Se remarca entonces como un requisito imprescindible de la ley el que sea promulgada por autoridad competente. La ciencia de la legislación se ocupa más de los aspectos utilitarios y formales o externos que de los internos, lo que hace posible la «tiranía legislativa» de ese siglo.

Santo TOMÁS DE AQUINO señalaba que «Derecho es lo que prescribe la Ley». FRANCISCO DE VITORIA, Domingo DE SOTO, LUIS DE MOLINA o Francisco SUÁREZ, identifican el Derecho con la Justicia y lo justo<sup>124</sup>, siguiendo en esto a los clásicos griegos, Platón y Aristóteles. Hugo GROCIO define el Derecho como «la regla de los actos morales que obliga a lo que es recto». Según FRANCISCO DE CASTRO, ya en el siglo XVIII, es «toda operación que tiene por guía la luz de la razón». ESCRICHE, en el siglo XIX, en su *Diccionario de Derecho*, lo define como «la reunión o el conjunto de reglas que dirigen al hombre en su conducta para que viva conforme a la Justicia».

A medida que el poder del Estado se fortalece, la ley, como instrumento de su voluntad, se alza por encima de las otras fuentes del Derecho, como la costumbre o los principios jurídicos, que no sólo se subordinan a ella, sino que incluso se definen o se regulan condicionados por la ley.

En la actualidad la ley prevalece como forma de establecer el Derecho y es sinónimo de este, en sentido amplio. Es típica la expresión de «lo legal», «lo que marca la ley», «lo que dice la ley», como sinónimo de lo justo y lo que es conforme a Derecho.

Pero son los Padres de la Iglesia los que, a partir de finales del Imperio romano, insisten más en el contenido ético de la ley humana, es decir, sometida o **basada en una serie de principios**. Según la tradición que arranca de San Isidoro de Sevilla, la ley debe ser honesta, justa, posible, conforme a la naturaleza y a las costumbres del país, conveniente al tiempo, necesaria, útil y manifiesta<sup>125</sup>.

---

<sup>124</sup> Para FRANCISCO SUÁREZ, Derecho es «lo que es equitativo y conforme a razón, objeto de la virtud».

<sup>125</sup> «Qualis debeat fieri lex: Erit autem lex honesta, iusta, possibilis, secundum natura et secundum consuetudinem patriae, loco temporique conveniens, necessaria, utilis, manifesta quoque, ne aliquid per

San Isidoro sienta el principio de que sólo deben dictarse las leyes **que sean necesarias y deben evitarse las** superfluas, o como se dice, que las leyes sean pocas y buenas, pero que se cumplan.

En el Bajo Imperio, al tratar de imponer el legislador los puntos de vista del Estado a una sociedad que se orientaba por caminos distintos, llegó a crearse un sistema jurídico en abierta discrepancia con el que de hecho imperaba en la práctica, razón por la que San Isidoro recomienda que las leyes se acomoden a las costumbres —a los *mores* o al sentir de la sociedad— y a las circunstancias del tiempo.

Pero este consejo justifica también los **cambios de la legislación**, para adaptarla a las circunstancias de cada momento. Sin embargo, no siempre es tenido en cuenta en el sentido en el que se expresa, por el propósito claro del legislador de reformar precisamente la estructura de la sociedad. Consecuencia de ello es la incomprensión de la ley por parte de la sociedad y su resistencia a sujetarse a ella.

Toda labor legislativa tiene que ser justificada, tanto respecto del poder del príncipe para establecer las leyes, como respecto de cada disposición particular que se dicta. Esto hace que la mayor parte de las disposiciones legales, tanto en la época visigoda como a partir del siglo XIII, vayan precedidas de una exposición de los motivos que mueven al rey a dictarlas. Sin embargo, este requisito desaparece en el siglo XVIII, cuando bajo la inspiración del «despotismo ilustrado» los reyes se preocupan del bienestar de sus súbditos, sin creerse obligados a contar con el parecer de estos.

La falta de justificación de la ley y el ver en ella por parte del pueblo, constantemente, el instrumento de algún partido político y no de toda la sociedad, produce en el siglo XIX en España una conciencia de rebeldía y menosprecio hacia tales leyes, que se generaliza y se muestra hacia todas ellas, cualesquiera que sean ya las razones que las justifiquen.

En el siglo XIX, bajo la idea de que el Derecho positivo constituye un sistema completo en sí mismo, se llega a negar la existencia de posibles «lagunas», y en defecto de normas expresamente formuladas se dispone que se hallen estas, mediante un proceso lógico, deduciéndolas de los principios que inspiran las leyes. Esta concepción se enmarca dentro del positivismo jurídico.

---

*obscuritatem in captionem contineat, nullo privato commodo, sed pro communi civium utilitate conscripta».*  
*Isidori Etymologiarum*, Liber V, 20-21.

El positivismo jurídico como corriente doctrinal surgió al hilo de la dogmática conceptualista del siglo XIX, si bien se caracteriza por la no uniformidad, es decir, es una teoría compleja y desintegrada. No tiene un significado unívoco, sino que designa posiciones doctrinales muy dispares<sup>126</sup>.

El punto de partida del positivismo se sitúa en la doctrina de HOBBS y de las teorías que surgieron tras sus ideas, como reacción al iusnaturalismo racionalista. De acuerdo con ellas, sólo es Derecho el conformado por las normas impuestas por el Estado, ya que sólo ellas, al contar con el respaldo de una fuerza coactiva irresistible, tienen seguridad plena de ser aplicadas. El Derecho está basado en el postulado de que la competencia para reglamentar las relaciones de los hombres en sociedad corresponde en exclusiva al Estado, puesto que así lo decidieron ellos mismos al crearlo. Lo jurídico es sólo el Derecho positivo, desechando cualquier otro pretendido Derecho previo o superior.

A esta concepción contribuyeron otros factores, como el monopolio estatal de la producción normativa del Estado absolutista, la funcionarización estatal de los jueces y la constitución del poder judicial, que supone la subordinación de la actividad judicial a la ley estatal, hasta crear el principio de que su función es sólo la aplicación de la ley del Estado, o la codificación del s. XIX, con el triunfo del dominio del Derecho estatal excluyente de cualquier otro<sup>127</sup>.

Pero, desde fines del siglo XIX, bajo la influencia del método positivista, con menosprecio absoluto de toda perspectiva histórica que pueda explicar el porqué de las instituciones o de las normas, con un criterio estrictamente lógico y formal, se trató de inducir o construir el sistema jurídico como un todo armónico y uniforme, sin contradicción alguna, porque se deduce por un proceso lógico de unos principios generales. Esta preocupación por construir un sistema basado en conceptos y dogmas jurídicos hace que los juristas se esfuercen por precisar la naturaleza jurídica tanto

---

<sup>126</sup> Son recurrentes las definiciones del positivismo de autores como BOBBIO (BOBBIO, Norberto. *El problema del positivismo jurídico*. Trad. E. Garzón Valdés. Editorial Universitaria de Buenos Aires, EUDEBA. Buenos Aires, 1965), o como SCARPELLI (SCARPELLI, Uberto. *Cos'è il positivismo giuridico*. Comunità, Milán, 1965). Desde el punto de vista doctrinal, puede hablarse de un positivismo Historicista (Savigny), Exegético (Bugnet o Blondeau), Analítico-utilitarista (Austin), Racionalista conceptualista (Ihering, Puchta), Histórico naturalista (Ihering), Legalista (Windscheid), Psicologista (Bierling), Normativista (Kelsen), Antiformalista (Heck), Sociologista (Erlich, Duguit), Institucionalista (Hauriou, McCormick), Empirista naturalista (Olivecrona, Ross), y Neopositivista (Bobbio, Hart). Pero, como dice LARENZ, a pesar de sus evidentes diferencias, todas estas tendencias del positivismo concuerdan en entender el Derecho exclusivamente como «Derecho positivo», rechazando como acientífica cualquier consideración de **principios jurídicos suprapositivos** (LARENZ, Karl. *Metodología de la Ciencia del Derecho*. Ariel Derecho, Barcelona, 1980, pp. 52 y 59 respectivamente).

<sup>127</sup> DE CASTRO CID, Benito. «Los modelos de ciencia jurídica en el positivismo», en *18 Lecciones de Filosofía del Derecho (manual para alumnos de la UNED)*. DE CASTRO CID, Benito y MARTÍNEZ MORÁN, Narciso (coord.). Editorial Universitas. Madrid, 2008, pp. 49 y ss.

del sistema o de sus partes como de cada una de las instituciones que lo componen<sup>128</sup>.

Por tanto, aun superando y renunciando a cualquier idea de un Derecho superior no escrito, común a todos los hombres, incluso el positivismo aboga como principio por una sistemática en el Derecho y una ciencia jurídica segura y precisa, siendo justamente la seguridad jurídica uno de los valores superiores que persigue el positivismo jurídico que reaccionaba contra un ordenamiento iusnaturalista no escrito e inseguro.

El concepto formal de la justicia, relacionado con el positivismo, tuvo que recular frente a los embates, no sólo de los seguidores del Derecho natural, sino también de otros, seguidores del objetivismo ético que tiene muy presente el límite de la dignidad humana, los derechos fundamentales, la operatividad de los principios morales, incorporados al ordenamiento jurídico, sobre todo a nivel constitucional.

De hecho, el positivismo entra en crisis por múltiples factores, como la pérdida del protagonismo estatal en la doctrina de las fuentes del Derecho, que provoca la «descodificación», la «motorización legislativa»<sup>129</sup>, la tendencia a la «deslegalización» de áreas cada vez más extensas; la pérdida del respeto a la ley como fuente primaria del Derecho; la regulación a disposición de simples normas administrativas o incluso de directrices y procedimientos; la pérdida de la racionalidad del Derecho estatal; la quiebra del legalismo estatista (proliferación de sujetos supra o infra estatales legalmente capacitados para crear Derecho<sup>130</sup>); el adelgazamiento de la seguridad jurídica, la erosión de la generalidad y la estabilidad de las leyes y la debilitación y derrumbe de los muros que separaban la acción de los tres poderes del Estado; la iniciativa creadora de los órganos jurisdiccionales en los procesos de interpretación y aplicación del Derecho; etc.

La rehabilitación de los derechos y libertades fundamentales como elemento fundante del Estado social y democrático de Derecho ha servido también como ariete contra el positivismo jurídico. Los textos constitucionales han desplazado a la ley en la supremacía de las fuentes del Derecho.

La teoría jurídico-política abandonó el legalismo formal por el constitucionalismo material (valorativo, en cuanto incorpora principios y valores que condicionan la propia legalidad constitucional de las leyes y resoluciones judiciales).

---

<sup>128</sup> GARCIA GALLO, Alfonso. *Manual de Historia del Derecho Español (I)*, cit., p. 275.

<sup>129</sup> SCHMITT, Carl, hablaba en 1946 de «legislación motorizada».

<sup>130</sup> Así, se habla de Estados «policéntricos» y «policráticos» (BOBBIO, Norberto).

El iuspositivismo preconiza la plenitud y coherencia del ordenamiento jurídico. La aplicación del Derecho, sobre todo por los jueces, obliga a estos a tomar en consideración los condicionamientos, necesidades y evolución de la respectiva sociedad, así como a desarrollar una interpretación analógica o extensiva de las normas cuyo alcance ha sido sobrepasado ya por el dinamismo social<sup>131</sup>.

La doctrina ha estudiado profundamente la relación entre los principios y la ley, oscilando entre la superioridad de la ley hasta posiciones que colocan a los principios por encima de la misma.

RIVERO<sup>132</sup> afirma que la concepción del Consejo de Estado francés es la de otorgar «valor legislativo» a los principios, pareciendo colocarlos, en la jerarquía de fuentes, en el mismo plano que la ley, aunque en realidad su jurisprudencia los sitúa tan pronto igual como por encima o con valor inferior.

MESCHERIAKOFF<sup>133</sup> considera que los principios generales son normas de interpretación jurisprudencial, con valor, por tanto, subordinado a la ley. Más bien, la relación entre la ley y los principios es la de la ley especial y la ley general. La ley escrita es siempre una ley especial, frente al carácter general de los principios.

GONZÁLEZ PÉREZ<sup>134</sup> otorga en cambio sustantividad propia a los principios generales del Derecho, con un valor indiscutible, hayan logrado o no su reconocimiento jurisprudencial.

Pero, los principios no se definen por el medio a través del que se expresan. Lo que define a los principios no es la forma en que se manifiestan sino su estructura interna. Así, las leyes formales pueden ser tanto leyes materiales como expresión de principios<sup>135</sup>.

---

<sup>131</sup> DE CASTRO CID, Benito. «La crisis del positivismo», en *18 Lecciones de Filosofía del Derecho (manual para alumnos de la UNED)*. DE CASTRO CID, Benito y MARTÍNEZ MORÁN, Narciso (coord.), Editorial Universitas. Madrid, 2008, pp. 68 y ss.

<sup>132</sup> RIVERO, Jean. «Los principios generales del Derecho en el Derecho Administrativo francés contemporáneo», en *Revista de Administración Pública*, secc. *Crónica Administrativa Extranjera*. INAP, 6, septiembre-diciembre, 1951, p. 296.

<sup>133</sup> MESCHERIAKOFF, Alain-Serge. «La notion de principes, généraux, du droit dans jurisprudence récente», en *Droit Administratif*. París, 1976.

<sup>134</sup> GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. «El principio general de la Buena Fe en el Derecho Administrativo», Discurso de recepción como académico en la Real Academia de Ciencias morales y Políticas. Madrid, 1983. p. 144.

<sup>135</sup> GARRIDO FALLA, Fernando. *Tratado de Derecho Administrativo*, cit., pp. 397 y ss.

La positivización de los principios garantiza su consideración como valores jurídicos de la comunidad y adquieren el mismo rango legal de la norma que los positiviza, se convierten en principios legales<sup>136</sup>.

En cualquier caso, los principios son los que informan e inspiran el ordenamiento jurídico y dan sustento a los valores superiores de la comunidad, por lo que, aunque formalmente la ley se encuentra en un plano de preferencia, en realidad pueden situarse al mismo nivel que las normas legales, cuando han sido positivizados, situarse por encima de ellas, cuando se corresponden o plasman los valores superiores del ordenamiento, o a un nivel inferior si son expresiones concretas de directrices jurídicas específicas.

Vemos así que la ley como instrumento del Estado o del poder para dirigir a la sociedad cuenta con un valor superior al de cualquier otra fuente o elemento jurídico, pero también debe la ley sujetarse a la vez a unos principios básicos (justicia, estabilidad, seguridad, etc.), que se han ido perfilando a lo largo de la historia. Entre ellos, resulta de gran importancia la publicidad y el conocimiento de las leyes para que las mismas puedan ser exigidas.

---

<sup>136</sup> BELADIEZ ROJO, Margarita. *Los principios jurídicos*, cit., p. 169.





#### 4) La publicidad y el conocimiento de las leyes

La ley, por su propia naturaleza, porque establece normas, necesita de un acto expreso que haga ostensible, para todos, su establecimiento, es decir, una *promulgación* que dé carácter de ley a la disposición, y que la haga conocida por todos, mediante su *publicación*. **Las leyes deben ser objeto de publicación.**

Como dice SAINZ MORENO<sup>137</sup>, la publicidad de las normas, garantizada por la Constitución (artículo 9.3 CE) es una exigencia capital del Estado de Derecho, y proporciona a todos la seguridad de que no hay más normas escritas que las publicadas, y que su contenido es, exactamente, el publicado en el boletín oficial.

En la antigüedad, el nombre que a veces se daba a las leyes derivaba del acto por el que se establecían y de la forma en que se publicaban, y en las definiciones de la ley que hemos visto se insiste en la necesidad de su promulgación.

En el sistema romano, tradicionalmente la publicidad de las normas se realizaba exponiéndolas al público en lugares donde pudieran leerse (se grababan en tablas de bronce o se escribían en carteles). Los edictos de los magistrados sólo regían tras su formulación y presentación al público. Estos edictos, valederos sólo por un año y no necesitados de larga conservación, se escribían en tinta negra en tablas pintadas de blanco, que se colocaban en los lugares donde los pretores solían juzgar.

Tanto durante la época del Imperio como luego en la época visigoda, mientras la promulgación se realizaba al firmar el príncipe las disposiciones, para su conocimiento estas se envían al destinatario, que quedaba así notificado sin publicidad, o al magistrado que ha de ejecutarlas, el cual, caso de ser de interés general, las publicará.

En la Baja Edad Media, la promulgación y la publicación vuelven a realizarse en un solo acto. Ante la asamblea se da lectura al texto de la ley, al que el rey concede plena fuerza y autoridad, haciéndose público por el mismo acto. Los asistentes a las Cortes cuidan luego de obtener las copias autorizadas del texto legal. En la Edad Moderna, el texto de las leyes se imprime formando *quadernos*.

También las disposiciones de administración o gobierno reciben la promulgación. Estas disposiciones son firmadas por el rey, que concede con ello su promulgación. Si

---

<sup>137</sup> SAINZ MORENO, Fernando. «Problemas actuales de la Técnica Normativa», en *El Parlamento. Cuestiones actuales, Anuario Jurídico de La Rioja*, Universidad de La Rioja, 1, Logroño, 1995, p. 65.

la disposición carece de interés general, la autoridad que ha sido notificada procede a su cumplimiento; si es de interés general, procede a su publicación.

En el siglo XIX se atribuye al rey la sanción y promulgación de las leyes, aunque sin diferenciar uno y otro trámite, con lo que de hecho vienen a confundirse.

En el anteproyecto de Código Civil de 1851, se declara el principio de que las leyes son obligatorias desde su promulgación y se consideran publicadas al cabo de varios días de su inserción en la Gaceta oficial del Gobierno; con lo cual, promulgación y publicación vienen de hecho a identificarse. Esta misma confusión se mantiene a veces en el actual Derecho español.

Ha sido por tanto siempre un principio fundamental que las leyes y demás normas de carácter general han de publicarse, aunque constituyan meras disposiciones administrativas o de gobierno.

Desde época antigua, la legislación se manifiesta casi siempre en disposiciones aisladas sobre puntos concretos de materias determinadas y con menos frecuencia en regulaciones amplias y completas de los diferentes aspectos que abarcan. Estas regulaciones extensas pueden lograrse de dos maneras: bien por yuxtaposición de todas las disposiciones aisladas dictadas con anterioridad, si el respeto al Derecho establecido es grande, o por la redacción de una nueva ley, amplia, que prevea todos los casos, si no se siente la necesidad de respetar al pie de la letra las antiguas.

En épocas históricas de intensa actividad legislativa (Bajo imperio romano, época visigoda, y desde la Baja Edad Media hasta nuestros días), el carácter casuístico de las normas y del Derecho da lugar a que se multipliquen las disposiciones legales, incluso sobre una misma materia, con la consiguiente dificultad de conocerlas<sup>138</sup>. Surgen entonces las recopilaciones, compilaciones y códigos. Las palabras *codex* en la época romana y *liber*, o libro, en las épocas visigoda, medieval o moderna, no tienen ninguna acepción jurídica especial, como un cuerpo de leyes dispuestas sistemáticamente. Estas recopilaciones constituyen meras colecciones de leyes vigentes, que las reproducen íntegramente y al pie de la letra. Sin embargo, la necesidad de armonizar leyes de distintas épocas, que a veces se contradicen, obliga en ocasiones a introducir modificaciones en el texto de las leyes recopiladas.

A partir del siglo XVIII, el proceso recopilador ya no es de mera copia y distribución de las leyes, sino que trata de realizar la refundición de estas, por lo que

---

<sup>138</sup> Es esta tendencia a producir normas y leyes casuísticas cada vez más común en nuestro tiempo.

se hace sumamente complejo, lo que explica, en parte, la necesidad de constantes revisiones de las leyes refundidas con los originales y la lentitud de los trabajos.

A partir del siglo XIX, los códigos jurídicos sustituyen a las recopilaciones. Los códigos dejan de recoger o consolidar el Derecho antiguo bajo la influencia del iusnaturalismo racionalista, a la vez que adoptan una expresión más abstracta y técnica se inspiran en las nuevas corrientes jurídicas. Los códigos decimonónicos y actuales regulan sólo una rama del Derecho y no siempre completa: el civil, el penal, el mercantil, etc.

En la actualidad la velocidad en el cambio normativo y en la superproducción de normas, bajo el palio de la necesidad de adaptación a una sociedad en continuo cambio, hace que los códigos normativos queden casi inmediatamente obsoletos y superados.

Durante largas épocas de la historia, los hombres han vivido sin leyes, en este sentido formal, bien sea bajo un ordenamiento no formulado o bajo uno basado en costumbres y decisiones judiciales, lo cual indica que la ley no es absolutamente indispensable para la organización de la sociedad. Aun hoy día, importantes y complejos aspectos de la vida internacional o comercial se rigen por costumbres y no por leyes.

Sólo cuando la ley escrita empieza a ser la norma ordenadora fundamental de la vida de la sociedad, comienza a exigirse la prueba de su existencia y vigencia.

Por ello, se dice que **la ley debe ser conocida por todos**. Pero la simple promulgación y publicación de la ley sólo logra darle la publicidad suficiente de una forma muy limitada, para que llegue a ser conocida por todos. Una norma publicada no tiene por qué ser necesariamente publicitada y menos aún conocida en su contenido. Es este uno de los principales males que afecta al Derecho actual, plagado de normas difícilmente cognoscibles.

Aunque son estos problemas de todas las épocas, en la actualidad la cuestión está adquiriendo tintes dramáticos. Desde el siglo XIII, las leyes comienzan a transcribirse y guardarse en los libros llamados *registros*, reproduciendo en ellos las disposiciones comunes o de carácter general y de otros temas (de gracias, secretas, diversas,

referentes a oficiales, etc.), sin incluir los códigos y cuerpos legales que se conservaban en la cámara real.<sup>139</sup>

Pero aun conservadas aquellas, la dificultad radica en saber cuáles están vigentes y en qué registro se encuentran. Por ello, resulta prácticamente imposible para la generalidad conocer las normas establecidas desde antiguo, aunque estén en vigor. Esto justifica que, incluso los jueces, ante el desconocimiento de las leyes, fallasen los casos a su arbitrio.

El Derecho se convierte así en un Derecho de «juristas», sólo cognoscible y entendible por ellos.

Desde el siglo XIX, la publicación de las leyes en periódicos y boletines oficiales facilita extraordinariamente el conocimiento de la legislación, pero la complicación adquirida por esta la hace igualmente imposible de entender para el no jurista<sup>140</sup>.

La publicación de la ley, como se ha visto, constituye en todo tiempo un requisito indispensable para que la misma tenga fuerza de obligar. Pero la sociedad no debe comportarse pasivamente ante el Derecho: todos están obligados a conocerlo.

Este es el principio, establecido en el art. 2 de nuestro Código Civil, de que **la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento** (*nemini licet ignorare ius*).

Ya desde el año 391 d.C. una constitución imperial de Valentiniano II y Teodosio I estableció que a nadie estuviera permitido ignorar o simular ignorancia de las constituciones de los príncipes (*Constitutiones principum nec ignorare quemquam nec dissimulare permittimus*).<sup>141</sup>

Recesvinto lo sintetizará después en el *Liber Iudiciorum* con la máxima *nulli leges nescire liceat* (a nadie sea lícito ignorar las leyes). Y se traducirá más tarde al castellano en el Fuero Juzgo (1241) con la expresión «*que tod omme debe saber las*

<sup>139</sup> Según GARCIA GALLO, Alfonso, «El número de estos registros se hace pronto muy elevado: los de la Corona de Aragón, desde 1257 a 1727 son casi siete mil; los de la Corona de Castilla, aun habiéndose perdido los de la Edad Media, son más de tres mil; los de Indias, en el primer siglo, ascienden a unos quinientos y en total, correspondiendo a tres siglos y un tercio, son más de dos mil setecientos. Estos registros, que se conservan en las oficinas de la Corte —o en poder de los secretarios—, se envían periódicamente, los más antiguos, al archivo real. Este, en la Corona de Aragón, se establece primero en el monasterio de Sijena y desde principios del siglo XVI en Barcelona. En la de Castilla, en el castillo de la Mota, en Segovia o en Valladolid y desde 1545 en Simancas». *Manual de Historia del Derecho Español (I)*, cit., § 161, p. 295.

<sup>140</sup> GARCIA GALLO, Alfonso. *Manual de Historia del Derecho Español (I)*, cit., p. 297.

<sup>141</sup> BETANCOURT SERNA, Fernando. *Derecho romano Clásico*. Universidad de Sevilla. 3.ª ed., Sevilla, 2007, p. 72.

leyes... », y en parecidos términos en el Fuero Real (1255) y Las Partidas (1265)<sup>142</sup>. Y de ahí pasó a la Nueva Recopilación (1567) y a la Novísima Recopilación (1805). Y finalmente, se asentó en el citado art. 2 de nuestro Código Civil vigente.

No obstante, hay que tener en cuenta que la doctrina canónica, muy importante en la formación medieval del Derecho, mantenía un principio no conforme con el anterior. Así, lo que se hace con ignorancia puede excusar de culpa, aunque no toda ignorancia. De este modo, GRACIANO distinguía *ignorantia facti* y *ignorantia iuris*. La *ignorantia iuris non excusat*, en principio no exime de su cumplimiento. En cambio, la *ignorantia facti*, que es la que versa sobre las cosas y hechos, sobre su naturaleza y calidad, puede tener distintos efectos, según que esta ignorancia pueda ser vencible o no, y de que pueda haber negligencia o no en ella<sup>143</sup>. Cuando la ignorancia recae sobre cosas que no hay por qué saber, excusa de las consecuencias jurídicas del acto, pero cuando recae sobre cosas que deben saberse, la ignorancia no excusa y es culpable. Incluso en la ignorancia de Derecho se distingue si la ignorancia recae sobre normas o principios de Derecho natural, que no excusa en ningún caso, o sobre normas de Derecho civil o humano, en cuyo caso la ignorancia puede excusar en ciertos casos<sup>144</sup>.

Tratando de conciliar los principios del Derecho secular y del Derecho canónico, los juristas de la Baja Edad Media y de la Edad Moderna tratarán de establecer ciertas precisiones y distinciones respecto de la ignorancia del Derecho.

La ignorancia del Derecho natural no excusa de este más que a los menores que carecen de razón.

La ignorancia del Derecho positivo se analiza de otra forma. Así, se plantea la ignorancia colectiva respecto de la existencia de una ley. Cuando esto ocurre, el pueblo, que la desconoce, obra válidamente siguiendo una costumbre contraria a ella,

---

<sup>142</sup> HIERRO SÁNCHEZ-PESCADOR, Liborio L. *El modesto principio de que la ignorancia del Derecho no excusa de su cumplimiento*, Universidad Autónoma de Madrid. Madrid, 2013, p. 6.

«E por ende establescemos, que ninguno no piense de mal facer, porque diga que no sabe las leyes ni el derecho; ca si fi ciere contra ley, no se puede excusar de la culpa que fi ciere por decir que no sabe la ley» (Fuero Real). Las Partidas (1265) continúan la tradición romana considerando que el conocimiento del Derecho es exigible a todos con excepción de los caballeros en campaña, los menores de veinticinco años, los aldeanos y los pastores que vivan en despoblado, las mujeres y los locos.

<sup>143</sup> COMBALÍA, Zoila. «Incidencia de la "Ignorantia vel error iuris" en la aplicación de la Ley. Distintos planteamientos y su conexión con la función del Derecho». Universidad de Zaragoza, *Rev. Ius Canonicum*, 1999, vol. especial, Zaragoza, 1999, p. 153.

<sup>144</sup> La ignorancia de Derecho puede excusar respecto del Derecho civil o humano cuando se evita un daño a un menor, cuando se procede dentro de una situación aparentemente lícita, aunque no lo sea, o cuando se hace lo que no se está obligado a hacer. GARCÍA GALLO, Alfonso. *Manual de Historia del Derecho Español (I)*, cit., § 576, p. 298.

así como el juez que desconociéndola igualmente falla contra ella. Por tanto, en estos casos, la ignorancia de la ley sí excusa de su cumplimiento.

Las Partidas admiten como excusa la ignorancia de las leyes en los caballeros que se ocupan de la guerra, en los menores de edad, en los campesinos sin cultura y en las mujeres, aunque estos casos son objeto de matizaciones posteriores.

También se mostró una máxima tolerancia en las Indias respecto de los indígenas americanos que desconocían las leyes españolas, a los que en los primeros momentos se permitía vivir según sus propias costumbres.

Como señaló HEGEL<sup>145</sup>, «es una y la misma injusticia fijar las leyes tan alto que ningún ciudadano pueda leerlas, según hizo Dionisio el tirano, como sepultarlas en un enorme conjunto de libros, recopilaciones de juicios y opiniones... y además en una lengua extraña, de modo que el conocimiento del Derecho vigente sólo resulte accesible a quienes están en especial preparados para ello. Los gobernantes que han dado a sus pueblos, ya sea una recopilación como Justiniano, o mejor aún un Derecho racional ordenado y determinado en un código, no sólo se convierten en sus mayores benefactores, sino que, además, han cumplido así un gran acto de justicia».

De todo ello se puede concluir que a pesar de la vigencia del principio de que la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento, la publicidad y la posibilidad de conocimiento de las leyes se configuran como un requisito de justicia, como un principio paralelo que sirve de contrapeso al de exigencia efectiva de las normas empero su desconocimiento particular. Este principio de publicidad resulta fundamental para asentar una seguridad jurídica que pueda presidir la justicia.

Análoga trascendencia a esta cuestión tiene la de la territorialidad de la ley y la de su temporalidad, pues es necesario contar con normas claras en cuanto a sus destinatarios y a su aplicación en el tiempo. Principios de orden temporal y territorial presiden también estos aspectos.

---

<sup>145</sup> HEGEL, Georg W. F. *Fundamentos de la Filosofía del Derecho*. Trad. Alfredo Llanos. En castellano, Siglo Veinte, Buenos Aires, 1987, pp. 205 y 206.

## **5) Las leyes en el tiempo y en el espacio y los principios generales del Derecho**

El Derecho, en cuanto ordenación de la vida social, establece normas o reglas de conducta, que pueden referirse a hechos y situaciones actuales, ya existentes, o a situaciones pasadas y a otras que pueden ser futuras.

No obstante, resulta obvio que la función directora y ordenadora del Derecho tiene como objetivo fundamental el futuro, pero surge la cuestión de si las normas que se establecen afectan a situaciones presentes y a situaciones pasadas, es decir, si las normas tienen o pueden tener efectos retroactivos, cuál es el momento de su entrada en vigor y cuál es su vigencia. Nuestro Derecho actual está plagado de disposiciones transitorias, derogatorias, adicionales, etc., que condicionan la vigencia del Derecho pasado, del presente y del futuro y hacen insegura la aplicación del mismo. Estos problemas se agravan con la multiplicación exponencial de las normas que padecemos en nuestro tiempo. Debemos plantearnos de este modo cuáles son los principios jurídicos que inspiran las soluciones que se adopten o se hayan adoptado sobre esta cuestión.

En los ordenamientos jurídicos basados en la costumbre esta cuestión no tiene trascendencia.

En la Alta Edad Media, en territorios en los que el sistema jurídico se basaba muchas veces en ordenamientos no formulados, en los que cada cual ajustaba su actuación a lo que consideraba la convicción común de la comunidad, cuando se ponía en duda la validez o eficacia de algún acto, se podía recurrir a los denominados «juicios de albedrío», que tenían efecto retroactivo para regular y ordenar el acto pasado al que se refiere la decisión. Pero esto daba gran inseguridad a la vida jurídica, pues la validez de los actos dependía de lo que posteriormente pudiera decidirse. Es evidente que las decisiones que establecen la vigencia de normas con carácter retroactivo generan gran inseguridad jurídica.

Tratándose de la ley, el principio tradicionalmente aceptado entonces es que sólo obligará a partir de su promulgación y publicación, es decir, no tienen efectos retroactivos y sólo se aplica para los casos que se produzcan hacia delante. Este principio es admitido sin duda en todos los sistemas jurídicos para los actos consumados y finalizados con anterioridad a la vigencia de la ley (*actus perfectus, causae finitae*).

Pero respecto de aquellos otros actos que se han realizado en el pasado, pero que han creado una situación que sigue produciendo efectos al dictarse la nueva ley, el Derecho romano y el visigodo disponen que se resuelvan por la nueva ley, dando entonces a esta un cierto efecto retroactivo.

El Derecho canónico, en el siglo XIII, respetaba en cambio el derecho subjetivo nacido de una situación jurídica anterior (*ius quasitum*, «derecho adquirido»), siempre que sea lícita y no nazca de pecado. Del mismo modo, el Fuero Real, Las Partidas y las Leyes de Estilo, determinan que estos actos pasados se rijan por la ley vigente cuando los actos se realizaron y no por la que esté establecida cuando surten sus efectos. Algunas veces, la ley nueva precisa en unas disposiciones transitorias por qué normas habrán de regirse los actos o situaciones pendientes en el momento de promulgarse aquella. El acto que no ha llegado a realizarse se rige en todo caso por la ley nueva.

En el Derecho actual asistimos, casi perplejos, a la continua y prolífica práctica de inserción de múltiples disposiciones transitorias en todas las leyes, que añaden complejidad al sistema y merman la seguridad jurídica, no sabiendo en muchas ocasiones cuál es la norma vigente para una relación jurídica determinada. Se llega a situaciones en las que cada año resulta de aplicación una norma distinta para el mismo hecho, acto o negocio jurídico, dependiendo incluso del momento en el que se ha producido el mismo, de cuando se ejecute y de cuando se produzcan sus efectos, habiendo normas distintas para cada uno de estos eventos.

Cuestión añadida es la de la retroactividad de las normas. Aunque a lo largo de la historia la regla general es la de la irretroactividad de las leyes, se establecen también algunas excepciones a la misma.

La más llamativa de estas excepciones, que se produce en todos los tiempos, deriva de las llamadas leyes declarativas de otras anteriores. Es decir, de la declaración, que constituye una mera interpretación hecha por el legislador de lo dispuesto en una ley anterior, que en principio no establece un Derecho nuevo, sino que explica el establecido (*«novum ius non dat, sed datum significat»*). Pero, en todos los tiempos, estas «declaraciones» muchas veces dan al texto interpretado un alcance o significación que antes no tenía, con lo cual lo que la nueva ley dispone resulta de aplicación a los actos anteriores también.

En la época visigoda, y luego también en la Baja Edad Media y en la Edad Moderna, la ley tiene carácter retroactivo en los casos en los que, no habiendo



disposición aplicable al caso controvertido en juicio, el juez ha de acudir al rey para que este decida y su decisión se convierta en ley, que será aplicable tanto al futuro como al caso discutido. Pero en determinados casos en los que, alegándose razones fundamentales de justicia y de orden público se llega a la supresión de situaciones anteriores, la ley extingue las mismas sin respetar los derechos adquiridos al amparo del ordenamiento anterior. Tal ocurre con la abolición de los *malos fueros* o *malos usos*, o con las medidas que han tratado de reprimir la usura, o con la supresión de los señoríos y la esclavitud en el siglo XIX. En el Derecho penal actual (y en el sancionador) rige el principio de la retroactividad de las disposiciones normativas nuevas cuando sean más favorables para el reo que las vigentes en el momento de la comisión del delito o infracción.

También afectan a la vigencia de las normas en el tiempo y en el espacio las cuestiones relacionadas con la derogación de las leyes. Por lo general, se ha utilizado comúnmente en la historia una fórmula de derogación tácita, es decir, el legislador se limita al publicar una nueva ley a derogar las anteriores «en cuanto se opongan» a la nueva, pero sin precisar cuáles son las leyes derogadas o los preceptos anulados, con lo cual, de hecho, en muchos casos resulta difícil determinar hasta qué punto las leyes anteriores están o no vigentes. Ello crea un estado de incertidumbre que se considera contrario al principio de justicia, al poder desenterrarse leyes y criterios de los que ya nadie se acuerda.

El proceder más correcto con la seguridad jurídica y, por ende, con criterios de justicia, es el de dictar leyes que establezcan la derogación expresa de las leyes anteriores concretas y preceptos derogados por la nueva ley, así como, en su caso, que incorporen si fuera necesario una tabla de vigencias de las disposiciones aplicables a partir de entonces. Esta forma de proceder es bastante habitual en el ámbito de la Unión Europea.

El problema de la derogación de las leyes, a partir del siglo XIX, cuando el poder legislativo y el ejecutivo están ya claramente deslindados en las Constituciones, da especial importancia a la distinción entre leyes y preceptos administrativos y al rango consiguientes de las distintas disposiciones legales, porque se asienta el principio de que en ningún caso una disposición puede derogar una norma de rango superior, aunque sea posterior en el tiempo. Sin embargo, en la práctica, el uso de las llamadas disposiciones declarativas, mediante preceptos administrativos que interpretan leyes anteriores, se está abriendo el paso a la inobservancia de este principio.

Pero la seguridad jurídica exige además que las normas del Derecho tengan carácter esencialmente permanente. Esta permanencia ha constituido uno de los ideales de la sociedad hasta tiempos muy recientes.

Los pueblos primitivos, que consideraban su ordenamiento consustancial a su propia existencia y establecido por los dioses o procedente de la propia naturaleza, tratan de mantenerlo fielmente esforzándose por conservarlo en tal estado. Así, los turdetanos atribuían a sus leyes seis mil años de antigüedad.

El mismo carácter de estabilidad tiene el *ius civile* romano y uno de los rasgos más preciados de su Derecho es el haber sabido adaptarlo sin transiciones bruscas, manteniendo la sensación de que nada cambia en él. Así, también, el profundo cambio que supone la instauración del Principado se oculta bajo el aparente respeto de la legalidad y tradición de la República.

Este respeto al Derecho establecido es el que en el Bajo imperio lleva a recopilar las leyes, en lugar de formar nuevos códigos, o a reelaborar las obras de los juristas clásicos o a atribuirles las que de nuevo se redactan. Esta estabilidad que se atribuye al Derecho no impide su profunda transformación, pero evita todo cambio brusco.

Desde la Alta Edad Media hasta el siglo XVIII, la estabilidad del Derecho sigue siendo uno de los rasgos esenciales que se le atribuyen, tanto cuando se vive según la ley visigoda como cuando se aplica la costumbre. La antigüedad de la costumbre es precisamente la característica más destacada de esta y la mejor prueba de su bondad. No pocas veces se hace referencia al origen de las normas en el tiempo en que los pueblos se fundaron, por ejemplo, al tiempo de los condes Fernán González o Sancho García, en Castilla, o cuando comenzó la Reconquista, en Navarra, o a cualquier otro momento ancestral. Una fórmula muy utilizada por los reyes al dictar sus leyes es que se establecen «a perpetuidad», «por los siglos de los siglos». Iglesias, nobles y pueblos se preocupan de que los reyes confirmen sus fueros y privilegios que vienen de antiguo. De hecho, leyes o códigos rigen durante muchos siglos con el beneplácito general.

Pero el ideal de la estabilidad jurídica no impide la modificación del Derecho cuando «el cambio de los tiempos» lo requiere. Como dice el propio *Liber Iudiciorum*, la ley debe ser acomodada al tiempo. Pero el cambio ha de ser sólo con causa motivada y ha de realizarse con toda prudencia. Las Partidas insisten en este punto.

Esto sólo cambia a principios del siglo XIX, no sólo por el espíritu renovador de aquellos tiempos, tras la Revolución francesa, sino también por su concepción de la ley como un instrumento de gobierno al servicio de las ideologías políticas. Aun así, las Cortes de Cádiz, ya sea por táctica o por convencimiento, presentan la Constitución de 1812 como un restablecimiento del antiguo Derecho español.

Las luchas de los partidos políticos llevan entonces a un hacer y deshacer constante en el terreno legislativo. Las leyes, e incluso los códigos, duran sólo años o a veces semanas y responden a la oportunidad o al ideario del grupo que está en el poder. La consecuencia inevitable de ello es el menosprecio de la ley y de su función ordenadora.

Y esto se ve frecuentemente en nuestra vida pública, en la que los grupos políticos o sociales e incluso las propias instituciones dirigidas por opuestos al grupo alzado al gobierno, se declaran abiertamente en contra de una ley aprobada legítimamente y manifiestan su intención de no acatarla o de no respetarla en su ámbito de poder. Y si esto lo hacen las instituciones públicas, gobernantes y políticos, cuanto más estarán tentados a hacerlo los contribuyentes, que ven cambiar las reglas del juego constantemente, aparecer unas leyes, cambiar su interpretación, modificarlas y derogarlas sin aparentes motivos o causas realmente justificadoras y muchas veces sin motivación suficiente.

Debe notarse igualmente que todas estas consideraciones se vienen realizando con respecto a la ley. Pero no escapa a nadie el proceso de deslegalización creciente de nuestro Derecho. Y en el ámbito reglamentario y de las disposiciones administrativas todos estos principios ya no aparecen tan nítidos ni tan directamente vinculados entre sí ni mucho menos con el procedimiento de producción normativa.



## 6) La deslegalización, las disposiciones administrativas y los principios jurídicos

El primer antecedente histórico de este tipo de normas podemos encontrarlo en los propios edictos de los magistrados romanos en los que exponían su criterio personal en el desempeño de sus funciones o al resolver cuestiones nuevas imprevistas.

Posteriormente, el emperador, además de asumir el poder legislativo, interviene también en las funciones de mero gobierno. Para eso dicta órdenes o *mandata* a los funcionarios acerca de cómo deben actuar. Resuelve las consultas que los funcionarios o particulares le hacen sobre su forma de actuar o sobre cuestiones de Derecho, enviándoles las contestaciones (*rescripta*), por carta (*epistola*) si se trata de funcionarios, o al pie de la consulta (*subscriptio*) si es a particulares.

Ninguno de estos actos del emperador trata de establecer normas generales ni mucho menos leyes: los mandatos se refieren sólo al funcionario al que se dirigen, pero no a su sucesor, y los decretos valen sólo para el caso resuelto y únicamente obligan a las partes. Sin embargo, es obvio que a cualquier funcionario o particular le interesa conocer el criterio del emperador y atenerse a él para actuar con mayor seguridad. Por ello, los juristas, aunque ninguna de estas disposiciones tiene el carácter de *lex* en sentido técnico, les conceden el mismo valor que a las leyes<sup>146</sup>.

Por otra parte, estando reunido en las mismas manos el pleno poder legislativo y el de gobierno, no cabe plantear el caso de si las disposiciones de gobierno deben o no acomodarse a las leyes.

Esta facultad de dictar disposiciones de mero gobierno la asumen también los reyes visigodos. Es más, los propios reyes solicitan muchas veces a los Concilios de Toledo la promulgación de leyes con el contenido que ellos previamente han decidido otras veces con aquellas disposiciones, lo que parece indicar, por un lado, el propósito de atribuir a sus decisiones una autoridad superior, y por otro, el de sustraer decisiones futuras sobre el mismo tema a la esfera de los actos de mero gobierno.

En la Alta Edad Media, los reyes y condes escasamente intervienen en el establecimiento de normas jurídicas generales, ocupados como estaban más bien en mantener sus territorios en paz o incluso en incrementarlos. Las disposiciones que

---

<sup>146</sup> En la actualidad, así ocurre en la práctica con los criterios administrativos en materia tributaria emanados fundamentalmente de la DGT y del TEAC, del Ministerio de Hacienda, cuyas contestaciones y resoluciones son consideradas por los juristas y asesores fiscales como la regla principal a tener en cuenta en el asesoramiento a sus clientes, junto a la propia ley.

dictan en este sentido son medidas concretas de gobierno dirigidas normalmente a recompensar servicios, «hacer bien» a una persona o comunidad, repoblar territorios, proteger a los pueblos, conceder exenciones de cargas fiscales u otros beneficios, concesiones de bienes públicos, resolución de conflictos, etc. Sin perjuicio de ello, estas disposiciones particulares de administración y gobierno creaban situaciones jurídicas concretas, que en definitiva sientan las bases de la ordenación medieval.

En la Baja Edad Media comienza a dividirse el poder de legislar, que se atribuye a las Cortes conjuntamente con el rey, y el poder de dictar disposiciones para la administración y gobierno del reino, que se consideran propias de los reyes.

Estas disposiciones de gobierno por lo común se dirigen a una autoridad determinada o a un particular. El destinatario al que se dirigen resulta el único obligado a su cumplimiento. En principio, los demás, incluso el sucesor en el cargo si es una autoridad, no están obligados a cumplirlas. Sin embargo, lo mismo que había ocurrido en época romana, de hecho, estas disposiciones adquieren una validez en el espacio y en el tiempo.

La variedad en las formas de estas disposiciones de gobierno es muy grande: oficios, cartas, patentes o abiertas, cartas cerradas, sobrecartas, reales provisiones, reales cédulas, instrucciones, etc.

También, desde la época romana incluso, determinadas entidades y autoridades menores, pueden intervenir además en la ordenación de la vida social, para lo cual establecen en la práctica normas para los territorios o negocios que tienen a su cargo o bajo su autoridad.

A finales de la Alta Edad Media, los pueblos y ciudades redactan ya y sancionan por sí mismas tanto sus *fueros* o *costums* como reglamentos y prescripciones imperativas sobre el régimen interno del lugar. Del mismo modo, para su régimen interno, los gremios, cofradías o corporaciones pueden dictar *estatutos* u *ordenanzas*.

Desde la Baja Edad Media aparece además la potestad reglamentaria delegada, es decir, el poder que tiene el rey de dictar disposiciones de gobierno se atribuye también a ciertos organismos (audiencias, consejos reales) o autoridades (virreyes), que por una ficción se considera que representan a la persona misma del rey. Se dictan así provisiones, autos, mandamientos, ordenanzas, en nombre del rey. Y a partir del siglo XVIII, aparecen también los reales decretos y las reales órdenes. Estas últimas incorporan ya disposiciones personales del ministro.

El régimen constitucional del siglo XIX no introduce modificaciones esenciales en este ámbito, aunque acentúa la distinción de que estas disposiciones no son leyes, ni emanan del poder legislativo, sino del rey. Y su finalidad debe ser únicamente la de ejecutar las leyes. El nombre de *reglamentos* o *instrucciones*, que se da a aquellas disposiciones que regulan en detalle las cuestiones tratadas de modo más general en las leyes, destacan su carácter de meras normas de ejecución.

Naturalmente, el carácter meramente ejecutivo de estas disposiciones, presupone que en todo caso han de quedar subordinadas a las leyes, sin poder contradecirlas, bajo pena de nulidad.

Pero, dadas sus características, **estas disposiciones administrativas parecen obviar los principios jurídicos** que inspiran las leyes y el Derecho, y no se someten a sus reglas, pues tienen una índole más práctica, que los aleja mucho de las grandes ideas generales que inspiran el orden y la convivencia de la sociedad. Al regular, muchas veces, aspectos puramente de ejecución de las leyes, es difícil ver la posible idoneidad de dichas disposiciones y su respeto a los principios que rigen el sistema jurídico. No obstante, es precisamente ese distanciamiento entre los principios y las disposiciones administrativas el principal problema a resolver, pues la vulneración de aquellos principios suele tener lugar precisamente en la ejecución práctica de las leyes, algunos de cuyos aspectos, formales muchas veces, se incorporan en la regulación reglamentaria de las mismas, que puede acabar por menoscabar derechos sustanciales de los ciudadanos, como ha puesto de relieve SANCHEZ PEDROCHE<sup>147</sup> en el ámbito tributario. A ello debe sumarse también el carácter declarativo de numerosos reglamentos, que interpretan y vuelven a reinterpretar las disposiciones legales, con lo que, en la práctica, pueden ser derogatorias o modificativas de la misma ley o de otra anterior.

Y no sólo la ley y las disposiciones administrativas deben guardar coherencia y correlación con los principios en los que se inspiran y que subyacen en las propias normas, sino todas las fuentes del Derecho, formales y materiales. A este respecto, es de destacar la particular relación con los principios generales del Derecho que tiene la costumbre como fuente del ordenamiento jurídico.

---

<sup>147</sup> Puede verse en este sentido a SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés. *Forma y materia en Derecho financiero y tributario. Incumplimiento de obligaciones formales y pérdida de derechos sustanciales*, Estudios Financieros, Madrid, 2004.





## 7) La costumbre y los principios generales del Derecho

En todos los tiempos, las personas tratan de que sus actos sean reconocidos por todos como lícitos y válidos, por lo que tratan de acomodar su actuación a lo que determine la ley, y, en su ausencia, a aquellas normas generales que, aun no habiendo sido formuladas de manera expresa, están, sin embargo, en la mente y en la conciencia de todos, como principios generales de Derecho, aceptados por la colectividad.

Cuando los actos así realizados se ajustan, por tanto, a esa conciencia general, su licitud y validez son reconocidas por la sociedad, con tanta más seguridad cuantos más repetidos sean los actos coincidentes. Así, los actos coincidentes anteriormente realizados por los miembros de grupo, y aprobados por este, constituyen un criterio seguro de actuación. Lo que todos hacen es lícito y lo que no se hace no puede hacerse. El acto tiene entonces un valor normativo en sí mismo.

Tan es así, que el Derecho romano puede decirse que surge como un Derecho consuetudinario, como un conjunto de normas inducidas de los hechos. Son los sacerdotes romanos los que, partiendo de los *mores*, declaran si un acto o situación es *ius*, es decir, no lesivo a otros hombres. Y estos actos así autorizados dan la pauta de lo que lícitamente puede hacerse por los demás. Es por tanto un Derecho formado por la declaración inicial de licitud los actos y confirmado por la repetición constante de los mismos.

En la costumbre se destaca la repetición de actos, que es lo que le da nombre (*consuetudo* o «uso común»), y se la relaciona con los antiguos *mores*, por lo que también se la designa con el nombre de *mos*, en singular. El uso común del pueblo da a la costumbre plena autoridad, porque es el pueblo el que, con su aprobación, establece las leyes, y tal uso generalizado equivale al tácito consentimiento del pueblo. Por eso se definen los *mores* como lo que tácitamente ha acordado el pueblo y está arraigado por una larga costumbre.

Los emperadores romanos tratan de orientar la evolución del Derecho mediante una intensa labor legislativa, por lo que la costumbre aparecerá como algo contrario a su política. Se la concederá entonces sólo valor en defecto de la ley o *ius scriptum*, tendencia que continuará el Derecho visigodo.

La Iglesia identificará la costumbre con la tradición, que transmite por vía oral las enseñanzas de los Apóstoles y observadas cuidadosamente en todas partes por los

fieles. SAN AGUSTÍN dirá que si se duda en la interpretación de las Sagradas Escrituras ha de seguirse el *mos* del pueblo de Dios y las instituciones de los antepasados, que se tienen por ley.

En cuanto constituya Derecho, una norma no escrita, la costumbre debe tener, según San Isidoro de Sevilla, los mismos requisitos internos que la ley. Es decir, que sea conforme a la Razón y a la Religión y conveniente a la disciplina. Siendo la Razón lo que da la autoridad a la ley, la costumbre racional tiene la misma fuerza que esta.

Durante la Alta Edad Media<sup>148</sup> no parece que se hubiera tenido un concepto preciso de lo que es la costumbre, sino que se designaba muchas veces con el nombre de costumbres (*costums* en Cataluña, o incluso *foros* o *fueros* en los territorios de Castilla) el ordenamiento no formulado que rige la vida social, es decir, la conciencia colectiva no concretada en normas precisas. Aunque también se utiliza este nombre indistintamente para designar prácticas o normas concretas, o los mismos actos reiterados en que estas consisten.

Es más, en ocasiones, se denomina costumbre a normas o prácticas que no nacen del uso repetido y constante, sino de concesiones de reyes o señores a modo de privilegios. En Cataluña, *usus*, *uso* o *usatge*, indican que tales normas se usan o aplican o habrán de usarse o practicarse, no que hayan nacido de la repetición continuada de unos mismos actos. Por eso se da también el nombre de *consuetudines* o *costums* a disposiciones legales, privilegios o códigos que no son propiamente costumbres.

Posteriormente, a lo largo de la Edad Media, se desarrollará también la práctica de que los pueblos solicitasen de los príncipes el reconocimiento o confirmación de la costumbre usada. Esta confirmación da pie al príncipe, a partir del siglo XI, para suprimir las malas costumbres o contra razón.

En cuanto al tiempo, se destaca su antigüedad inmemorial, o que siempre se ha usado de la misma manera o que lo mismo hicieron sus padres y abuelos. Es decir, de nuevo se alude al origen de la costumbre en una práctica que se declara lícita partiendo de lo que es aceptado por todos desde siempre.

Como requisitos internos de la costumbre se dice también que no ha de ser contraria a la ley de Dios, al Derecho natural o a la razón y ha de dirigirse a bien

---

<sup>148</sup> PETIT CALVO, Carlos. «*Consuetudo y mos en la Lex Visigothorum*», en *Anuario del Historia del Derecho Español*, 54, Madrid, 1984, pp. 209-252.

común. Durante la Baja Edad Media, los reyes se reservan la facultad de suprimir o enmendar aquellas que estiman contra la Justicia.

El absolutismo político de la Edad Moderna, el Estado liberal, y el racionalismo filosófico y jurídico, manifiestan desde el siglo XVIII hasta nuestros días una actitud totalmente contraria a la costumbre, por escapar a la labor directiva del Estado y no ser el fruto de la madura deliberación de los elementos más capacitados por su experiencia y conocimientos. Los conceptos de uso, como repetición de actos a lo largo del tiempo, y de costumbre, como norma establecida por aquel, y sus requisitos, continúan siendo los mismos. Se reconoce la vigencia de las costumbres *secundum legem* y *praeter legem*, pero se niega totalmente todo valor a la costumbre *contra legem*. Así lo reconoce el Código Civil español.

Frente a esta tendencia que reduce a la costumbre a regular las situaciones no cubiertas por la ley, se alza en Alemania, a principios del siglo XIX, la Escuela histórica del Derecho, fundada por SAVIGNY<sup>149</sup>, que rechaza la codificación legislativa y defiende a la costumbre como la fuente jurídica que mejor responde al espíritu del pueblo (*volkgeist*). De hecho, la costumbre conserva una «autoridad» muy superior a la que las leyes le atribuyen. El Derecho, que es obra del espíritu y de la conciencia del pueblo, no encuentra su sola expresión en la única letra de las leyes.

Pero lo que, en cualquier caso, nos interesa destacar aquí, es que la costumbre, como uso reiterado del que se induce la norma, se ajusta precisamente a un ordenamiento no expresado, no formulado, y conformado por esos principios generalmente aceptados por todos, de tal modo que la costumbre no es más que la concreción de una de sus normas, en forma de uso o práctica común, reconocida como Derecho. Parece así, que la costumbre está mucho más cerca de los principios generales del Derecho que la misma ley.

Y parecida es asimismo la relación con los principios generales del Derecho de la función de interpretación del Derecho que realizan fundamentalmente los tribunales de justicia en el procedimiento de aplicación del Derecho, que da lugar en ocasiones a nuevas normas, derivadas de los criterios, razonamientos, aclaraciones, justificaciones, exégesis y deducciones que el proceso hermenéutico conlleva.

---

<sup>149</sup> SAVIGNY, Frederic Von. *De la vocación de nuestro siglo para la legislación y la ciencia del Derecho*. Editorial Heliasta, SRL. Buenos Aires, 1977, nota preliminar. Enrique de Gandía, p. 13.



## 8) Las decisiones interpretativas y los principios generales del Derecho

Toda decisión sobre una cuestión conflictiva, de un modo indirecto presupone la existencia que una norma o de unos principios en los que la decisión del caso se basa y que interpreta o declara en cierto sentido. Este es el aspecto en el que debemos considerar ahora las decisiones judiciales y de los órganos que tengan capacidad interpretativa de las normas y del Derecho, es decir, como forma de creación del Derecho.

La importancia de las decisiones judiciales en cuanto a la creación del Derecho varía según las distintas épocas y la intervención que las autoridades pretendan en su formulación.

En la época romana clásica, las decisiones judiciales no tienen valor como fuente creadora del Derecho, pues esta función ya la habían realizado los edictos del pretor. Pero a medida que se va acentuando la debilidad del poder público, con el fin del imperio, y crece la inseguridad del Derecho, la importancia de las decisiones judiciales para la formulación del Derecho se va haciendo cada vez mayor. La discrepancia entre el Derecho vulgar y la costumbre con el Derecho escrito se resuelve por aquellas ofreciendo una solución práctica al problema, escogiendo las normas oportunas y dándoles la interpretación que las circunstancias aconsejan.

*Interpretatio* se llama en Roma antigua a la obra que realizan los jurisconsultos, desarrollando y aplicando a las cuestiones que cada día se plantean, las normas del Derecho que con anterioridad se han formulado para casos concretos mediante decisiones judiciales o costumbres. La *interpretatio* no es, como lo es hoy, una explicación o aclaración del Derecho y en especial de la ley, sino un modo o arte de crear el Derecho, desarrollando los principios y la costumbre. *Interpretatio* y *ius* son en cierto modo una misma cosa.

Es en la época imperial cuando se limitará la *interpretatio* a explicar la ley o aclarar su sentido o inteligencia (*mens legis*)<sup>150</sup>.

Más tarde, Justiniano llegará a asumir para el emperador no sólo la facultad de dictar leyes, sino también la de interpretarlas y prohibirá a los juristas que las interpreten.

---

<sup>150</sup> GARCIA GALLO, Alfonso. *Manual de Historia del Derecho Español (I)*, cit., p. 300.

Es de destacar que algunos juristas romanos clásicos tuvieron un amplio reconocimiento y sus decisiones gozaron incluso de fuerza vinculante en los Tribunales. Son los juristas clásicos, a los que se otorgó el *ius publice respondendi* (entre los más destacados, PAPINIANO, ULPIANO, PAULO, GAYO y MODESTINO) cuyos criterios y opiniones sobre los más diversos casos, se recogieron en «*responsa*». El principio de lo que es correcto y bueno (*ex aequo et bono*) permitió a los juristas clásicos corregir la dureza e injusticia de la ley, mediante la *equidad*. Los juristas más prestigiosos daban consejo y asistencia jurídica al emperador (*responsa prudentium*). Los «*responsa prudenti*» pasaron a ser fuente de Derecho, desde que Augusto concedió a algunos juristas el «*ius publice respondendi*», que significaba que sus respuestas en los casos en que eran consultados tendrían fuerza de ley, siendo su opinión obligatoria para los jueces, «*ex auctoritate principis*». Controlaba de este modo a los «prudentes». No obstante, la opinión de estos jurisconsultos podía ser diversa en muchas situaciones. La cuestión la resolvió el emperador Adriano, que dispuso que la opinión de los mismos obligara cuando todas se emitieran en el mismo sentido. De lo contrario, el juez era libre de seguir su parecer. Se llega así a considerar como fuente que crea Derecho a las sentencias y opiniones de los juristas a los que se ha permitido establecerlo.

Y es **la inseguridad en el Derecho** la que atribuye mayor valor a las decisiones judiciales, que acaban decidiendo lo que es Derecho, aplicando muchas veces principios jurídicos o la equidad. Es decir, la falta de seguridad jurídica lleva a la búsqueda y aplicación de principios jurídicos generales, dado que estos son las ideas básicas aceptadas por la comunidad que subyacen en todo el Derecho.

A partir de la Edad Moderna, la tarea de los jueces se reduce a la interpretación y aplicación estricta de las leyes. Las decisiones judiciales carecen por tanto de cualquier valor como fuente creadora de Derecho.

No obstante, no faltan tampoco quienes, atendiendo a razones prácticas, atribuyen valor normativo a las decisiones judiciales y de los demás órganos interpretativos. Dado que el éxito final de una actuación en un juicio depende del criterio del tribunal que ha de fallar, los juristas se esfuerzan entonces en conocer dicho criterio, tal y como se ha manifestado en decisiones anteriores, y en ajustar su actuación a las mismas.

La interpretación que realizaban los juristas romanos del Derecho se atenía, primeramente, a una interpretación literal y al sentido de las palabras. Si una palabra presentaba dos acepciones, se escogía la que no ofreciese inconvenientes, la más

verosímil o la más adecuada para la ejecución de la ley. Pero este criterio no bastaba. Había que atender también a la lógica. Es necesario considerar el texto completo y no tan sólo una parte de él; cuando se alude a algo, esto se refiere también a lo incluido en ello, pues lo especial se contiene en lo general; una ley ha de ponerse en relación con las anteriores y las posteriores a ella. Pero en todo esto ha de atenderse no sólo al significado de las palabras sino al sentido de la ley; saber las leyes, dice CELSO, no es recordar sus palabras, sino conocer su valor y su poder. Atenerse a las palabras de la ley y obrar conforme a ellas, pero en contra de su espíritu y del fin que persigue es actuar *in fraudem legi*<sup>151</sup>.

Los romanos no aplican el criterio de la analogía para extender a nuevos casos lo que es de Derecho singular, pues la excepción va precisamente contra la razón de la ley.

Igualmente se hace amplio uso del criterio de benignidad y de protección o favor a varias *instituciones*, o se considera la *utilitas publica*, o la equidad. Por el principio de benignidad se opta por lo más benigno o favorable o lo menos dañoso. Por el principio de protección de ciertas instituciones se opta por todo cuanto redunde en beneficio de la libertad, del matrimonio, del testamento, etc., que es aceptado, aunque ello suponga una desviación del Derecho expreso. Se parte también de que el Derecho puede producir en ocasiones ciertas injusticias (*summum ius summa iniuria*), que pueden atenuarse en el rigor de la ley buscando la proporción o «igualdad», es decir, la *aequitas* o equidad.

La interpretación en la época visigoda se atiene al sentido literal de los textos. El criterio de la analogía se aplica sólo de un modo restringido y sirve únicamente para formular con cierta generalidad las reglas o resúmenes de las leyes.

En los glosadores medievales, la interpretación tiene un carácter fundamentalmente analítico, encaminada a la exégesis o explicación de cada uno de los textos.

Los postglosadores y comentaristas, en cambio, dan a su labor interpretativa un sentido más amplio, dirigido a un profundo examen de un conjunto de textos, constituyendo un *tractatus*, con la preocupación de querer resolver problemas del Derecho vigente. Este sistema se utilizará en España durante la Baja Edad Media y en

---

<sup>151</sup> GARCIA GALLO, Alfonso. *Manual de Historia del Derecho Español (I)*, cit., p. 301. En la actualidad, la interpretación de las leyes tributarias constituye un camino plagado de silogismos, pues debe desentrañarse, palabra a palabra, el significado de cada frase de la ley, desviándose a veces de este modo de su finalidad y espíritu.

la Moderna, acompañando a cada pasaje de las leyes extensos *comentaria*. Se generalizan incluso los *tractatus* sobre títulos o leyes de códigos. Esta labor interpretativa la llevan a cabo los comentaristas y los juristas españoles de estas épocas, imaginando también casos prácticos o emitiendo dictámenes sobre los casos que les someten a consulta.

En esta interpretación de los textos utilizan los silogismos, dividiendo cada texto en múltiples aspectos que se analizan, comentan y desarrollan por separado. Así, silogismo tras silogismo, van hallando soluciones a todas las cuestiones hasta resolver la más general. Lanzados por este camino, dividen, multiplican y atomizan las cuestiones, abruman con sus silogismos hasta desorientar al lector, hacen rígida la discusión, se pierden en la verbosidad y la palabrería y casi siempre resultan pesados y oscuros. Aquí ya la analogía se aplica constantemente.

También buscan estos juristas medievales y de la Edad Moderna resolver las contradicciones que se producen entre dos textos que regulan una situación de distinta forma. La cuestión está en saber cuál de las varias reglas es la general y cuál la excepción. Un criterio es el de tomar como general la que se formula en aquella parte de la obra en que se trata la cuestión expresamente (*in sede materia*) y como especiales las que aparecen en lugares donde se alude a ella incidentalmente, o en los que se observa que la regla regula un caso especial. La regla singular o especial no puede generalizarse ni de ella se pueden sacar consecuencias generales.

Por otro lado, tanto para determinar el alcance de los textos legales, como para ver si se contradicen o no con otros, hay que establecer determinados criterios de interpretación.

Históricamente se han establecido determinados principios en este sentido, que podemos resumir someramente: hay que atender primeramente al sentido literal de la ley; nunca la interpretación puede ir contra las palabras de la ley; una palabra puede utilizarse en un lugar en su sentido propio y en otro en uno impropio; cuando la oscuridad de las palabras no permite precisar su sentido, se toman en el que parecen más verosímil o conforme a lo que es más frecuente.

Atendiendo a un criterio lógico o sistemático, todo texto se relaciona para fijar su alcance con los afines y con los que le anteceden o siguen.

Cuando un criterio de interpretación no es satisfactorio porque los resultados superan lo socialmente admisible o querido por la generalidad, se recurre a otros



principios. Así, se puede dar una interpretación más benigna, especialmente en materia penal; se puede ampliar lo que se estima más razonable y se puede restringir lo que se considere odioso, o se busca lo que resulte más provechoso o útil o más equitativo, o más acorde con la situación actual.

Por ello, respecto a las clases de interpretación se distinguen distintos tipos también. BALDO (1327-1400) distingue la interpretación **declarativa**, que se limita a explicar lo que dice la ley, la interpretación **extensiva**, que amplía lo que esta dispone, la interpretación **restrictiva**, que restringe lo que establece aquella, y aun habla de la interpretación **iudaica**, que interpreta la ley en el peor sentido posible.

Desde Las Partidas, diversas leyes y juristas insisten en que sólo el rey puede declarar las leyes, en el sentido de que sólo las interpretaciones del rey tendrán fuerza de obligar. Así, el rey interpreta o declara las leyes mediante otras posteriores, o delega esta función en sus alcaldes mayores o en su Audiencia.

DE DIOS<sup>152</sup>, de acuerdo con BURGOS DE PAZ<sup>153</sup>, señala que tanto BALDO como Paolo DI CASTRO o DECIO, eran favorables a la *plenitudine potestatis* del rey, por la que se entendía que el príncipe tenía potestad absoluta y podía incluso derogar testamentos y donaciones. COVARRUBIAS, en cambio, limitaba esta potestad, de forma que no podía afectar a aquellas cosas que son de Derecho natural y de gentes, porque son inmutables.

En el Renacimiento destacan dos nuevos métodos de interpretación y estudio del Derecho. Uno, que aconseja CUJAS<sup>154</sup>, fundamentalmente filológico e histórico, que se encamina a investigar el Derecho romano clásico, despreocupándose del vigente. Otro, que preconiza DONEAU, que tiende a la construcción sistemática y dogmática del Derecho romano como un ordenamiento válido para las circunstancias presentes, centrando el estudio en las *instituciones*.

Bajo la doble influencia de la filosofía jurídica racionalista y de la concepción positivista, que habían tratado de construir un sistema ideal de Derecho, por un lado, y que, por otro, no reconocen más Derecho que el positivo, ni más principios o conceptos jurídicos que los de este, los métodos de interpretación del Derecho toman un nuevo rumbo.

---

<sup>152</sup> DE DIOS, Salustiano. *El poder del monarca en la obra de los juristas castellanos (1480-1680)*. Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha. Cuenca, 2014. Bibliotheca Argentea, 2, p. 76.

<sup>153</sup> BURGOS DE PAZ, Marcos Salón. *Ad leges taurinas insignes commentarii*. Valladolid, 1578.

<sup>154</sup> CUJAS, Jacques (1522-1590), también conocido como *Cuiacius*, jurista francés que constituye la figura más destacada del segundo renacimiento del Derecho romano.

Se parte del **principio de no contradicción de las reglas**, puesto que se crea la ficción de que todas responden a una sola voluntad, que es la del legislador; en consecuencia, todas ellas deben responder en último término a unos mismos principios.

Por otro lado, se lleva a cabo una síntesis de todas estas reglas de interpretación, procedentes del pasado, comparando unas con otras, y coordinando todas aquellas que regulan una misma situación o relación básica; cada institución jurídica así constituida se concibe también de un modo conceptual y abstracto. De igual modo que antes las reglas, se relacionan ahora las instituciones, agrupando aquellas que pueden subsumirse bajo una idea que es común a todas ellas. Así, v. gr., la compraventa, la permuta, el préstamo, la sociedad, etc., que encierran una idea común más genérica de obligación. Y así sucesivamente, mediante un procedimiento inductivo, tratando de averiguar los conceptos y principios que presiden cada institución o conjunto de ellas, hasta llegar a articular todo el conjunto de reglas de un sistema. El lugar que cada institución ocupa en este, determina su naturaleza jurídica, v. gr., privada, de Derecho sucesorio, voluntario, etc. El *sistema*<sup>155</sup> es por tanto el conjunto de todas las reglas de un Derecho positivo coordinadas en un todo lógico y armónico. Se comprende que a esta concepción jurídica se la califique de dogmática y en su forma más específica como *Jurisprudencia de conceptos* a partir de los trabajos de IHERING.

Este *sistema*, tal como se ha construido, constituye un ordenamiento pleno de toda la vida social, sin lagunas de ningún género. Los conceptos jurídicos en que cristalizan por abstracción las reglas concretas, se consideran como realidades que gozan de vida independiente. Todo está rigurosamente articulado. En estas condiciones se hace posible, por un procedimiento de deducción **desde los principios**, llegar a encontrar la regla exactamente aplicable a cualquier caso concreto, aunque no haya sido previsto por el legislador; y también, a interpretar con todo rigor y precisión cualquier regla concreta conocida.

Pero, aparte la debilidad del fundamento filosófico —la inexistencia de cualquier otro ordenamiento que no sea el positivo— y las consecuencias a que conduce el desconocimiento de todo principio ordenador y de justicia, fuera del propio Derecho positivo —la tiranía legislativa—, el excesivo conceptualismo del método, su olvido de que, en cualquier momento dado, no todas las reglas proceden de una voluntad única, y su menosprecio de la realidad social, que ha de plegarse a las exigencias del

---

<sup>155</sup> ¿Es el sistema tributario realmente un *sistema*?

sistema, surgen contemporáneamente las reacciones incontenibles de muchos juristas.

La interpretación del Derecho tiene un carácter constitutivo —y no meramente declarativo— y consiste en la producción por el intérprete (a partir de textos normativos y de los hechos relativos a un caso determinado) de normas jurídicas que deben ser ponderadas para la solución del caso, mediante la definición de una norma de decisión<sup>156</sup>. Pero en toda labor interpretativa entran en juego siempre los principios generales del Derecho.

Con carácter general, se suele hablar de varios métodos de interpretación, por razones y valoraciones de carácter político, según el objetivo perseguido por la labor interpretativa:

- Fidelidad al sentido literal del texto
- Fidelidad a la voluntad del legislador
- Defensa de la seguridad
- Coherencia sistemática
- Ordenación de los fines sociales

En el ámbito tributario, las interpretaciones de las normas, sobre todo por los órganos administrativos, se realizan siempre teniendo en cuenta el último de los motivos o razones aludidas, y dentro de los fines sociales perseguidos, el del fin recaudatorio, si tal puede considerarse un fin social. Es el fin último de la interpretación de la norma tributaria. Los órganos jurisdiccionales suelen también fijarse en fines sociales, más amplios, en los que hacen primar también, con una visión ético-moral restringida, los efectos sobre la recaudación de los recursos del Estado, dada la tendencia material a considerar estos recursos como los que realmente garantizan la efectividad práctica de los bienes y servicios públicos.

La producción de normas jurídicas, tanto generales como particulares, suele estar mediatizada por principios de moral, política, costumbres, etc. Aun cuando estos principios no hayan sido incorporados todavía a una norma general vigente, la sentencia sobre un caso concreto puede estar influenciada por ellos, como puso de relieve Kelsen. Se ha hablado así de un «Positivismo blando», dada la presencia de principios morales en los procesos de aplicación o creación judicial del Derecho.

---

<sup>156</sup> GRAU, Eros. *Interpretación y aplicación del Derecho*. Dykinson. Madrid, 2007, p. 242.

La creciente interpretación de la decisión judicial como fuente creadora del Derecho, frente a la supremacía de la ley, contribuyó a intensificar la orientación antiformalista del pensamiento jurídico.

Ahora bien, la toma en consideración de valores y principios en la interpretación jurisdiccional del sistema tributario, propicia también la llamada «legislación reactiva», es decir, la creación de una nueva regulación sobre una materia tributaria concreta, para adaptarla a los intereses de la Hacienda Pública, cada vez que los tribunales de justicia adoptan, conforme a la normativa vigente en ese momento, un criterio contrario a dichos intereses.

La creciente y geométrica progresión de la producción normativa en materia tributaria, hace que la existencia de lagunas, conceptos jurídicos indeterminados, incoherencias, contradicciones, excesos reglamentarios, etc., se vea multiplicada exponencialmente. Ello lleva inevitablemente a que el papel de la jurisprudencia declarativa, como fuente creadora de Derecho, en cuanto interpreta e integra la norma para dar solución a los problemas planteados por aquellas deficiencias de la ley, adquiera cada vez mayor presencia e importancia, erosionando por este lado también la supremacía de ley.

Son muchos los autores (GARCÍA DE ENTERRÍA, GARRIDO FALLA, SANTAMARÍA PASTOR<sup>157</sup>) que reclaman directamente un control más efectivo de la potestad legislativa y más en concreto de la potestad reglamentaria de la Administración a través de los principios, pues las fórmulas actuales de control de legalidad se antojan insuficientes.

Se aboga por ello a favor de **la irrupción de los valores y principios constitucionales** en los procesos de control de constitucionalidad de las leyes y en el ámbito de la interpretación de las normas jurídicas.

El control de constitucionalidad, sobre la base de los valores y principios constitucionalizados, ya no debe realizarse sólo respecto de las normas en particular, de cada ley, de cada disposición normativa que se apruebe y publique, sino sobre cada conjunto normativo, sobre cada bloque de constitucionalidad, cada sistema normativo que corresponda, para determinar si en su conjunto cumple con las exigencias de aquellos principios y valores. Por ejemplo, el sistema tributario al que

---

<sup>157</sup> SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso. *Principios de Derecho Administrativo General*, cit., 4.ª parte: El control.

También del mismo autor en «Teoría de la responsabilidad del Estado Legislador», en «34 artículos seleccionados de la Revista de Administración Pública con ocasión de su centenario», de la RAP, INAP, 68, mayo-agosto 1972, pp. 57-163.

se refiere el artículo 31.1 de la Constitución debe someterse en su conjunto, no ley por ley, no norma por norma, al control de constitucionalidad bajo los principios que el propio artículo establece como base del sistema. Se trataría, por tanto, de franquear el control de constitucionalidad formal de las leyes para caminar hacia un control de constitucionalidad material, transitando del control de legalidad de las normas a un control de constitucionalidad de las mismas. Como señalan FREIXES y REMOTTI<sup>158</sup>, la interpretación y aplicación de valores y principios debe efectuarse operando con criterios normativos, puesto que ambos son prescriptivos y vinculantes y, por tanto, susceptibles de interpretación jurídica.

En el ámbito tributario se realiza fundamentalmente un control de legalidad, escasamente un control de constitucionalidad formal y muy excepcionalmente un control de constitucionalidad material. De hecho, no se ha llevado a cabo nunca un control material de constitucionalidad de principios y valores del propio sistema tributario en su conjunto, función que no pueden realizar los tribunales ordinarios de justicia y que sólo podría realizar, en España, el Tribunal Constitucional. Todo ello se enmarcaría en la teoría jurídica contemporánea que trata de desviar su foco de atención del análisis estático de los elementos y estructuras lógico-normativas del Derecho, para centrarlo en el examen de su realización dentro del contexto social.

Sin embargo, la aplicación práctica del Derecho tributario no la hacen los tribunales de justicia, sino los funcionarios de la Administración de Hacienda, los cuales tienen menos libertad e interés en realizar un análisis dinámico, a través de la praxis, del sistema normativo tributario. A ello contribuye la escasa o nula formación de los jueces y tribunales en materia tributaria<sup>159</sup>.

No hay que perder de vista que el Derecho tributario tiene una finalidad primordial, un fin u objetivo esencial, que, frente a lo que pueda pensarse, no es la de proporcionar los recursos necesarios para proporcionar a la sociedad los bienes y servicios públicos necesarios para el progreso y bienestar de los ciudadanos, sino que ese fin u objetivo primario es pura y simplemente el de obtener recursos para el Estado. La vertiente de los gastos públicos, la vertiente del destino de esos recursos,

---

<sup>158</sup> FREIXES SANJUAN, Teresa y REMOTTI CARBONELL, J. Carlos. «Los valores y los principios en la interpretación constitucional», cit., p. 109.

<sup>159</sup> En la última convocatoria pública de las oposiciones para Jueces y Fiscales, no existe en el temario de la oposición ni un solo tema específico en materia tributaria (vid. el programa de la convocatoria aprobado por Acuerdo de 10 de julio de 2017, Acuerdo de 10 de julio de 2017, de la Comisión de Selección a la que se refiere el artículo 305 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, por el que se convocan pruebas selectivas para la provisión de plazas de alumnos de la Escuela Judicial, para su posterior acceso a la Carrera Judicial por la categoría de Juez, y plazas de alumnos del Centro de Estudios Jurídicos, para su posterior ingreso en la Carrera Fiscal por la categoría de Abogado Fiscal, BOE de 11 de julio de 2017. En el mismo sentido el Acuerdo 18 de diciembre de 2015, BOE de 23 de diciembre de 2015, de la anterior convocatoria). Además, no existe una jurisdicción especializada en materia tributaria, sino que todo el ámbito jurídico tributario se sustancia en el orden contencioso-administrativo, sin mayores particularidades.

cómo se gastan, y los procedimientos y control del gasto, forma parte del objeto de otra disciplina jurídica, política y económica, con un aspecto social innegable, el Derecho presupuestario y del gasto público. Pero debe tenerse presente que la mayor parte de la financiación del gasto del Estado, de los recursos monetarios necesarios para hacer frente a dichos gastos, no se obtienen de los ingresos tributarios. La financiación mediante el recurso a la Deuda Pública araña cada año un mayor porcentaje de participación en el origen de los fondos públicos. Y también una parte de los ingresos tributarios se destinan a pagar el coste de la Deuda Pública. No es por tanto el objeto principal de los tributos el de financiar directamente los servicios públicos, sino el de obtener recursos suficientes para atender a las necesidades del Estado, sean las que sean, cuya aplicación corresponde a otros poderes públicos y son objeto de regulación jurídica diferente.

Este planteamiento es el que se deriva, además, de la dicción literal del art. 31 CE, es decir, «el sostenimiento de los gastos públicos». El art. 2 LGT añade, además, otros posibles fines de los tributos, distintos del sostenimiento de los gastos públicos, no recogidos expresamente en el art. 31.1 CE: «Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución». Se hace referencia con ello a los posibles fines extrafiscales de los tributos, que, dada la genérica alusión a «los principios y fines contenidos en la Constitución», pueden ser cualesquiera, prácticamente, según las circunstancias de cada momento político concreto. Es este otro elemento desestabilizador de la seguridad jurídica, dado que se justifica de este modo cualquier finalidad de los tributos, y por añadidura, la necesidad de establecerlos, modificarlos, adaptarlos, según sea menester o así se considere en cada momento o por cada órgano con competencias legislativas y reguladoras.

Aunque la ciencia jurídica se ha plegado en general al nuevo dogma de la filosofía política, sobre el reconocimiento y protección de los derechos y libertades de los ciudadanos como la clave de bóveda del Estado de Derecho y la base del Derecho mismo, este dogma no ha llegado con la misma intensidad al Derecho tributario, del que los jueces están alejados por su falta de formación institucionalizada, ante el escaso interés del propio Estado, cuyo objetivo básico se centra en la recaudación, en la obtención de recursos económicos a toda costa, si bien sea con la justificación, maquiavélica, de allegar ingresos para hacer efectivos los servicios públicos y los derechos y deberes que deben proteger. Los derechos y libertades fundamentales reconocidos en otros ámbitos (social, político, cultural) no tienen el mismo peso en el ámbito tributario, donde prevalece una especie de interés o derecho de la

generalidad, por encima de los derechos y libertades individuales de carácter económico.

El papel estelar de la Constitución en los procesos de elaboración de las leyes y su aplicación jurisdiccional, en el ámbito tributario es sólo un papel formal, dado el carácter especialmente técnico de la legislación tributaria, cuyas propuestas y proyectos, que en lo esencial son aprobados sin mayor discusión, son elaborados por los órganos del poder ejecutivo (Ministerio de Hacienda<sup>160</sup>), encargados posteriormente también de la recaudación y control de los ciudadanos en el cumplimiento de esas mismas normas que ellos han aprobado, y cuyos principios rectores no son los valores constitucionales sino los intereses económicos recaudatorios y presupuestarios del Estado y de quien en cada momento ostente el poder de decisión sobre los mismos.

Una crítica muy común, en todo el ámbito jurídico y en el mundo tributario en particular, respecto de la formación de las decisiones jurisdiccionales, es la de la construcción de las mismas teniendo presente el daño que pueden ocasionar en la obtención de los ingresos del Estado o en el gasto público.

En una perspectiva moderna, la aplicación e interpretación del Derecho ha de ser entendida como una práctica social, lo que reclama una metodología que asegure decisiones racionalmente justificadas de los órganos encargados de resolver. Esto implica que tales órganos deberán tomar en consideración las potenciales consecuencias que la aplicación de las normas va a tener, tanto para los sujetos directamente afectados como para la sociedad.

Todo ello demanda una lectura del Derecho en función del contexto en que deba aplicarse, que se base en los principios y valores vigentes en la sociedad.

Indudablemente, el papel de los principios generales del Derecho en el sistema jurídico depende de la concepción del Derecho predominante en cada momento y de las ideas que sobre la organización de la sociedad y del Estado hayan imperado. A ello han contribuido a lo largo de los siglos los autores jurídicos y filósofos, aportando y consolidando los conceptos que han formado parte del pensamiento colectivo y que están en la médula de los propios principios generales del Derecho.

---

<sup>160</sup> Según la denominación que en cada momento haya tenido este ministerio: Hacienda, Economía y Hacienda, Hacienda y Administraciones Públicas, Hacienda y Función Pública. Sobre las denominaciones y titulares de cada etapa y denominación, véase URQUIJO GOITIA, José Ramón. «Relación cronológica de gabinetes», cit., ([http://humanidades.cchs.csic.es/ih/paginas/jrug/diccionario/gabinetes/index\\_gabi.htm](http://humanidades.cchs.csic.es/ih/paginas/jrug/diccionario/gabinetes/index_gabi.htm)). Consultado el 15 de junio de 2017.





## 9) La concepción del Estado y del Derecho y el pensamiento jurídico

Como dice RODRÍGUEZ PANIAGUA<sup>161</sup>, a diferencia de las llamadas «ciencias de la naturaleza», cuya evolución se concentra en un período relativamente corto de tiempo y en ellas cada resultado nuevo viene prácticamente a anular los anteriores, las llamadas «ciencias sociales» o «ciencias humanas», entre las que se encuentra el Derecho, continúan alimentándose, por ejemplo, de las más remotas producciones del pueblo griego y no pueden en modo alguno comprenderse independientemente de su tradición y de su historia.

La *ciencia jurídica*, en el sentido riguroso de la palabra, como conocimiento racional y metódico de los fundamentos y normas del Derecho, influye también en su formulación.

Y aunque es a los romanos y a su espíritu práctico a quien debemos la primera elaboración sistemática del Derecho, hemos de remontarnos a los filósofos griegos para buscar los principios y las ideas fundamentales en que se basan aquellos y muchas de nuestras instituciones actuales.

En la Grecia antigua la moral y la política son inseparables. La moral está siempre referida al Estado, a la sociedad, a la comunidad, y por tanto es algo político. Fue posteriormente cuando la moral pasó a ser algo individual e interior del hombre, que puede afectar a su comportamiento con los demás.

En los primeros filósofos griegos del período llamado «cosmológico», los conceptos de ley y justicia se aplican indiferenciadamente al orden cósmico, a la naturaleza, y a lo humano o moral, por la todavía vinculación y dependencia filosófica del mito. Se impone por tanto un principio de ley natural tanto a los aspectos morales y antropológicos como a los físicos y cósmicos.

En la historia, la cuestión del origen y naturaleza del Derecho, como ordenación de la vida de la sociedad, puede concretarse en dos concepciones generales: una primera que considera que el orden social, el Derecho, no ha sido creado por el hombre, sino que le ha sido dado por la naturaleza o por la divinidad; y una segunda concepción que entiende que el Derecho es creado y establecido por el hombre.

---

<sup>161</sup> RODRÍGUEZ PANIAGUA, José María. *Historia del Pensamiento Jurídico (I)*. Introducción. Universidad Complutense, Facultad de Derecho. Servicio de publicaciones. Madrid, 1988.

La primera de ellas se corresponde con las concepciones más primitivas, que consideran que la ordenación de la vida en sociedad es connatural al pueblo y le ha sido dado por la divinidad. Por ello se trata de evitar que cualquier acto o decisión humana esté en contradicción con lo que dispone la divinidad. En ello puede verse el origen de la intervención de los sacerdotes en los principales actos sociales y jurídicos, a través de la invocación a los dioses o mediante juramentos, o en el carácter religioso de las sanciones.

Entre los primitivos griegos y los romanos, el orden social había sido establecido por los dioses o la naturaleza.

Pero HERÁCLITO, que define el cosmos como «uno mismo para todos los seres, que no lo hizo ninguno de los dioses ni de los hombres, sino que siempre ha sido, es y será fuego eternamente vivo», a través de su doctrina del continuo cambio y de la oposición de contrarios, llega a la conclusión de entender la justicia como una lucha general de todas las cosas, pero lucha sometida a una medida. Y esa medida se rige por la Razón, la Lógica<sup>162</sup>, que gobierna todas las cosas, y es por tanto una ley universal, que califica de «divina». Ley universal que se aplica igualmente a las cosas humanas y a las cósmicas o naturales, por lo que las leyes humanas derivan de ella y el pueblo debe luchar por ellas, puesto que su valor y su fuerza proviene de lo que es común a todos. En sentido aparentemente contrario, pero en realidad muy próximo, ANAXIMANDRO hablaba de la vuelta al origen de todas las cosas: «Allí donde está la génesis de las cosas que existen, allí mismo tienen estas que destruirse por necesidad»<sup>163</sup>, en donde todo se iguala y se eliminan injusticias y diferencias.

Y enlazando con HERÁCLITO, aunque en diverso sentido, PITÁGORAS y los pitagóricos entendieron el cosmos como un todo ordenado y armónico, lo que derivaba en una realidad natural matemática y armónica, orientadora sin duda de la conducta humana, una norma de lo proporcionado, que no puede ser transgredida con impunidad.

Posteriormente, los sofistas, en un proceso de relativización, reducirán la naturaleza, en el tratamiento de los problemas morales, a la naturaleza humana: «el hombre es la medida de todas las cosas». Aunque se trata de un relativismo social, no individual. Sobre lo justo y lo injusto, lo santo y lo no santo, se conviene en sostener que, por naturaleza, no hay nada que lo sea esencialmente, sino que es la opinión de

---

<sup>162</sup> *Logos*, Λόγος.

<sup>163</sup> Véase PUIG PEÑALOSA, Xavier. «El concepto de *ápeiron* en Anaximandro: una estética del origen». En *Ontology Studies*, Universidad del País Vasco. 9-2009. p. 136. (<http://www.raco.cat/index.php/Ontology/article/view/173258/225613>). Consultado el 10 de junio de 2017.

la colectividad la que se hace verdadera cuando así le parece. Se desprende por tanto el sentido y la capacidad del pueblo para darse a sí mismo democráticamente las leyes más convenientes, puesto que todo el pueblo participa de lo que les tiene que servir de fundamento: el sentido del respeto a lo que está bien y de la justicia. Sentidos estos que corresponden a todos los ciudadanos, como explica PLATÓN en el mito de Prometeo<sup>164</sup>.

Estas doctrinas minan, sin embargo, el prestigio de la autoridad y del Derecho del Estado, puesto que la ley no tiene ya la elevación divina de Heráclito, sino que es el producto de la opinión y de la voluntad contingente de la mayoría de los ciudadanos. Algunos sofistas llegan incluso a una desvalorización mayor del Derecho<sup>165</sup>, si bien en el fondo aparece siempre la justicia de la naturaleza.

Este pensamiento no sólo es exclusivo de filósofos y clases aristocráticas, sino que ha calado también en la sociedad griega<sup>166</sup>.

Y en este marco de la ilustración griega surge la figura de SÓCRATES, al que se puede considerar casi como un sofista, al menos en cuanto a la temática político-antropológica de su doctrina, y en la formación y enseñanza como instrumento

---

<sup>164</sup> Los dioses encargaron a Prometeo y Epimeteo distribuir los diversos recursos o cualidades entre todos los seres vivos. Pero Epimeteo, que rogó a Prometeo que le dejara hacer la distribución, agotó todos esos recursos o cualidades en los seres irracionales, a fin de asegurarles su subsistencia, pero olvidó al hombre dejándolo desnudo, descalzo, sin abrigo ni armas. Para remediarlo, Prometeo robó a los dioses el fuego, que simboliza la técnica, para dárselo a los hombres. Pero estos, incapaces de agruparse y de defenderse de los animales, todavía se agredían unos a otros, con peligro de desaparecer. Por ello Zeus envió a Hermes, para conceder a los hombres el sentido del respeto al bien, honestidad, y de la justicia. Y ante la duda de cómo repartirlos, Zeus le dice a Hermes que los de «entre todos, y que todos tengan parte, pues no habría ciudades si sólo unos pocos participan de estas». PLATÓN. *Protágoras, Gorgias, Carta Séptima*. Trad. Javier Martínez García. Alianza Editorial. Madrid, 2015, pp. 64-67.

<sup>165</sup> *Calicles*, uno de los protagonistas del Diálogo de Platón, *Gorgias*, al que puede considerarse en el ámbito de los sofistas, dice: «pienso en que los que escriben las leyes son los débiles y la gran masa, y teniendo sólo en cuenta lo que les puede interesar, determinan lo que ha de ser digno de loa y lo que ha de merecer ser prohibido. Para amedrentar a los más fuertes, que podrían ir más allá de los otros e impedirlos, dicen que es feo e injusto aventajar en algo a los demás, y que trabajar por hacerse más poderoso es hacerse culpable de injusticia, porque siendo los más débiles se consideran felices de que todos sean iguales, ya que ellos son los peores. Tal es la razón por la cual, en el orden de la ley, es injusto y feo el querer aspirar a más que la mayoría, y por esto se le ha dado el nombre de injusticia... Me parece que la naturaleza demuestra que no es justo que el que valga más tenga menos que otro que no valga lo que él... Desde la juventud nos ganamos y nos llevamos a los mejores y más fuertes de entre nosotros; los formamos y los domamos, como se doma a los cachorros del león, por medio de discursos repletos de encantos y prestigios, haciéndoles saber que es preciso subordinarse a la legalidad y que en esto consiste lo bello y lo justo. Pero me imagino que, si surgiera un hombre dotado de excelsas cualidades que sacudiendo y rompiendo todas estas trabas, encontrara el medio de desembarazarse de ellas y que, pisoteando nuestros escritos, vuestros prestigios, vuestras discusiones y leyes antinaturales, y aspirando a elevarse sobre todo, se convirtiera de esclavo en vuestro señor, entonces se vería brillar la justicia tal como es, manifestando sus derechos». PLATÓN. *Diálogos*, «Gorgias». Trad. de L. ROIG DE LLUIS, Espasa-Calpe, Madrid, 2003, pp. 87-88.

<sup>166</sup> Ejemplo de ello es la literatura clásica. En *Antígona*, la tragedia de Esquilo, vemos como la protagonista decide enterrar a su hermano, cumpliendo un deber piadoso para con él y el mandato divino de enterrar a los muertos de la familia, en contra de las órdenes del rey, Creonte, que había prescrito abandonar el cuerpo del hermano sin enterrar a merced de los perros. Esquilo presenta el deber divino, impreso en el alma de Antígona, superior al orden humano de la *polis*, si bien, aunque contradictorio, no lo anula, de ahí la tragedia de Antígona, que decide cumplir primero aquel, pese a hacerse merecedora del castigo por incumplir este. Antígona responde a Creonte que un mortal, aunque sea rey, no puede ir contra las leyes no escritas de los dioses. Para Antígona, el *nomos* (νόμος), la ley de la ciudad, es legítima, pero respetando ciertos límites, marcados por la *Diké* (Δίκη), la justicia divina, impresa en todos los hombres, como principios atemporales.

esencial, si bien se diferencia de ellos en el valor universal que da a la legalidad y a la justicia<sup>167</sup>, haciendo una identificación entre estos dos aspectos. La ley debe ser justa. Lo «según ley» y lo justo son una misma cosa. Lo cual no significa que la ley dada no pueda ser criticada, apoyando de este modo los derechos de los individuos a defender sus convicciones frente a las imposiciones del Estado. Pero esa identificación entre legalidad y justicia es la base y apoya la seguridad que proporciona al Estado el Derecho, de ahí el deber de sumisión y respeto a la legalidad y de acatar las decisiones y sentencias de los magistrados, aunque vayan contra uno mismo<sup>168</sup>.

Hay en SÓCRATES una elevación de la legalidad al equipararla con la justicia y con la virtud. Y la virtud se apoya en el saber, y así la legalidad se identifica con la justicia y con la virtud y la sabiduría<sup>169</sup>. Y para ello debe conocerse la naturaleza humana, que tiene varios niveles. En el nivel superior se encuentra la razón, la cual debe dirigir al hombre y puede imponerse a las demás facetas del mismo.

PLATÓN profundizará aún más en estos aspectos, adentrándose en el análisis de las virtudes cívicas, como la prudencia, el valor, la templanza o la sensatez, y finalmente la justicia<sup>170</sup>. Estudia PLATÓN las técnicas que cuidan del alma, entre las que cita la legislación y la administración de justicia, considerando como verdadera técnica aquella que trata de conocer **la naturaleza de las cosas**, sin engañar ni halagar los instintos ni las pasiones de los ciudadanos. Frente a ello, los sofistas mantienen que, en la mayor parte de las cosas, la naturaleza y la ley están en oposición<sup>171</sup>. La doctrina sofista, que defiende que lo justo es lo que en cada momento conviene al gobierno, es una deformación o corrupción de la técnica legislativa. Los sofistas mantenían una postura relativista según la cual la justicia es lo que los gobernantes establecen para su provecho. Es el simple fruto de las convenciones humanas, un medio, si acaso, de evitar males mayores, y por tanto sin valor intrínseco en sí misma.

Pero, para PLATÓN la justicia se interioriza en el alma, cualquiera puede conocerla, y ese conocimiento debe coincidir con lo que todos descubran. Y es preferible padecer injusticia que cometerla, porque esto afecta al bien del alma. La justicia es preferible

---

<sup>167</sup> Los sofistas contraponen la naturaleza a la Ley y al Derecho, siendo para ellos la legalidad una consecuencia de la libre decisión del poder dominante, según la conveniencia de cada momento.

<sup>168</sup> Principio que llevó hasta sus últimas consecuencias, al acatar estrictamente la condena a muerte que le fue impuesta, por respeto a la legalidad, a pesar de su íntima convicción de la injusticia en sí de la sentencia.

<sup>169</sup> El más sabio es el más virtuoso y el que optará por el mayor bien, la perfección humana, que será también lo más beneficioso para el Estado.

<sup>170</sup> PLATÓN. *La República*. Trad. de Jose Manuel PABON y Manuel FERNANDEZ-GALIANO. Juventud, Barcelona, 2000, pp. 143 y ss.

<sup>171</sup> Son las palabras de Calicles, quien acusa precisamente a Sócrates de sofista, porque diciendo que va persiguiendo la verdad, en realidad con palabreras conduce a lo que «no es bello por naturaleza, pero sí por convención [ley]. Estas, la naturaleza y la convención, se oponen mutuamente en la mayoría de los casos», en «Gorgias», PLATÓN. *Protágoras, Gorgias, Carta Séptima*, cit. p. 196.

en sí misma, por su propio valor, independientemente de sus efectos para los que gobiernan. La idea de la justicia es la virtud de la justicia. Y la idea suprema es el bien. Por ello, la prudencia del hombre en cualquier asunto público está por encima de las leyes, puesto que estas no pueden contemplarlo todo. Ahora bien, dada la imprudencia de muchos, no todos son virtuosos, el sometimiento a las leyes debe afectar a todo el mundo, incluso a los políticos. De esta forma, identifica la sabiduría con la ley.

Pero la justicia no es sólo individual, sino sobre todo colectiva, del Estado. Y aquí la justicia consiste en que cada uno haga lo que le corresponde<sup>172</sup>. Es decir, la justicia viene a ser el orden correcto de todas las funciones que cada uno tiene encomendadas, la justicia se hallaría en un Estado bien organizado<sup>173</sup>, y por tanto deriva en dar a cada uno lo que le corresponde, en que cada elemento tenga su virtud y haya armonía en el todo. Pero eso sólo se puede conseguir cultivando la virtud y el saber, lo cual se alcanza con el conocimiento de las «ideas».

Así, cualquier arte o técnica (como la legislación y la administración de justicia) consiste en tener un ideal, una visión de lo que han de ser las cosas. Es más, referidas a las virtudes cívicas, como la justicia, las ideas no son algo independiente y separado, a modo de otra realidad, como suelen interpretarse las «ideas» platónicas en relación a los bienes sensibles, sino que vienen a ser las virtudes mismas.

Lo hasta aquí destacado nos lleva a la conclusión de que los «**principios**» no son únicamente los orígenes, la base o fundamento de las cosas, las primeras proposiciones, sino que son también el ideal a alcanzar, el fin, lo que hay que buscar. Los «principios» serán así el origen y el fin, el alfa y el omega, tanto el punto primero de algo como la norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta, hacia lo que debemos tender y lo que hay que perseguir.

ARISTÓTELES nos presentará un eclecticismo descriptivo y realizará nuevas aportaciones al concepto de justicia y de legalidad, que han llegado hasta nuestros días.

El estagirita hereda la concepción anterior que equipara justicia con legalidad. Debe llamarse justo el que obedece a las leyes. Pero aporta también una idea nueva de la

---

<sup>172</sup> La justicia consiste en realizar las cosas de uno mismo sin entrometerse en las ajenas. PLATÓN, *La República*, cit., p. 150.

<sup>173</sup> PLATÓN, *La República*, cit., p. 152.

justicia como observancia con los demás de las reglas de la igualdad<sup>174</sup>. Parece distinguir entonces ARISTÓTELES una justicia total o general y una justicia parcial o especial. La primera la configura como virtud general, que se aplica de una manera general a las mismas cosas que preocupan al hombre virtuoso. Todos los actos que establecen las leyes son «legales» y por tanto justos. Las leyes se establecen para el interés general de todos los ciudadanos, y por tanto son justas. Pero la ley extiende su imperio también sobre las demás virtudes, prescribiendo unas acciones y prohibiendo otras, «con razón, cuando la ley ha sido racionalmente hecha; sin razón, cuando ha sido improvisada con poca reflexión». La justicia entendida así es la virtud completa. Y, además, como virtud general, se ejerce respecto de los demás. Entre todas las virtudes es la única que constituye un bien extraño, un bien para los demás, para la comunidad y no para sí.

Por otro lado, está la justicia parcial o especial que toma en consideración, en las relaciones con los otros, la debida igualdad o equidad<sup>175</sup>. En la justicia parcial o especial, referida siempre a la igualdad de trato de unos con otros en la comunidad política, Aristóteles distingue una justicia **distributiva**, que distribuye los honores, fortuna, y demás bienes que puedan alcanzar los ciudadanos, como miembros de la comunidad política. Distribuye los recursos comunes de la sociedad. Y en esta distribución puede haber desigualdad, puesto que lo justo es lo igual, pero en relación a las personas y las cosas que se toman en consideración, y si las personas no son iguales, tampoco deberán tener partes iguales. Cada uno recibe una parte proporcionada a su mérito, y esta es una proporción geométrica.

Y como otra parte de esta justicia parcial, distingue ARISTÓTELES una justicia **reparadora** y represiva, que regula las relaciones civiles, privadas, de unos ciudadanos con otros, voluntarias o involuntarias. En este sentido, la ley sólo debe mirar la naturaleza de los actos y tratar a las personas como completamente iguales, sin tener en cuenta ningún tipo de mérito, y la justicia debe así tratar de «igualar» y reparar la desigualdad causada por los actos injustos. Es la justicia que se aplica a las relaciones privadas, a los contratos y a los delitos. Lo justo tiene por objeto reparar los daños y equilibrar situaciones. Es el medio entre el perjuicio de uno y el provecho de otro. La justicia aquí es un medio entre dos extremos. Lo desigual está en los extremos y lo igual en el medio. Y esta igualdad se mide con una proporción aritmética. Esta justicia a su vez puede ser conmutativa o voluntaria, para moderar los

---

<sup>174</sup> ARISTÓTELES. *Moral a Nicómaco*. Trad. Patricio de Azcárate. Espasa-Calpe, Libro V, Madrid, 1996, p. 203. «...debe llamarse justo al que obedece a las leyes y al que observa con los demás las reglas de la igualdad».

<sup>175</sup> Esta justicia es parcial porque guarda una relación como de la parte al todo que es la virtud general.

cambios en las relaciones, y, por otro lado, judicial o forzosa, impuesta por el juez, para corregir los daños y delitos.

Y volviendo a la justicia civil o política, como virtud general, separa también nuestro clásico griego una justicia «legal», de las leyes, de una justicia natural. Lo justo legal no es justo en sí, sino sólo en cuanto lo establece una ley. Lo puramente legal es todo lo que en un principio puede ser indiferentemente de tal modo o del contrario, hasta que una ley lo determine de una forma o de otra<sup>176</sup>. En cambio, lo justo natural es justo en sí, y en todas partes tiene la misma fuerza. Y aunque hay derechos y leyes que no son naturales, sino que dependen de las convenciones humanas y pueden ser mutables y distintos de unos sitios a otros, las disposiciones legales particulares son la concreción de lo justo natural. Es decir, la justicia natural es objeto de especificación en leyes particulares.

Y es aportación también fundamental de ARISTÓTELES el concepto de **equidad**. Lo equitativo y lo justo pueden ser sinónimos, pero lo primero es más particular, más especial. Lo equitativo, siendo justo, no es lo justo legal. Porque la ley necesariamente es siempre general y hay situaciones que no se pueden regular siempre por medio de disposiciones generales, pudiendo quedar vacíos. Estos casos particulares, estos vacíos, son los que tiene que llenar la equidad. La equidad repara y completa la ley. Por tanto, no es equitativo, no es justo, en definitiva, el que en determinados casos particulares sostiene su derecho con extremado rigor, aun amparado en el texto general de la ley. Llama la atención ARISTÓTELES acerca del hecho de que las normas jurídicas son necesariamente generales, en tanto que las circunstancias de cada caso son particulares, por lo que la posibilidad de establecer por adelantado normas adecuadas a todas las futuras variaciones y complicaciones de la práctica excede de la capacidad de la inteligencia humana<sup>177</sup>. Así, en determinados casos las leyes no pueden abarcar todas las situaciones y, por tanto, se hace necesario acudir a la prudencia, a la equidad, para decidir qué hacer, incluso contra la propia norma escrita. Pero no debe concebirse como una debilidad de la ley, sino como una corrección a la misma por la equidad. En cuanto corrige la aplicación estricta de la justicia, la equidad resulta mejor que esta misma.

Y las leyes, las disposiciones generales, son la base de la constitución del Estado, un Estado sostenido por buenas leyes y determinados principios<sup>178</sup>. La Constitución del

---

<sup>176</sup> ARISTÓTELES, *Moral a Nicómaco*, cit., Libro V, p. 224.

<sup>177</sup> Se refiere a ello VINOGRADOFF, Paul, en su *Introducción al Derecho*. Versión en español de Vicente Herrero. Fondo de Cultura Económica. México, 1952, p. 148.

<sup>178</sup> Así, en materia de propiedad, Aristóteles se decanta por la propiedad particular, y sólo mediante el uso hacerla común, correspondiendo al legislador guiar a los espíritus en el sentido de esta benevolencia. Sólo la propiedad individual puede favorecer otras virtudes, que desaparecerían con una exagerada comunidad del



Estado se refiere a la organización de las instituciones más importantes, la distribución de los poderes, las atribuciones de la soberanía y, en definitiva, a la determinación del fin especial de cada asociación política. Las leyes, como **algo distinto de los principios esenciales y característicos de la constitución**, son las reglas particulares a que debe someterse el ejercicio de los distintos poderes del Estado<sup>179</sup>.

De esta forma, culminan en ARISTÓTELES conceptos y principios que inspiran el Derecho actual y guían al legislador moderno, como son los de legalidad y justicia, la justicia en sí misma y en la ley, el del bien para la comunidad, el de la distribución de los bienes y recursos de la sociedad, teniendo en cuenta el mérito pero también la estricta igualdad, el de la equidad en la aplicación de las leyes o la importancia de que estas sean racionalmente hechas y no improvisadas, para que atiendan a la virtud general y sean justas en sí. Y los principios en los que se basa la constitución del Estado se configuran como algo previo, esencial y básico, de los que las leyes no son más que su concreción particular.

Pero cada pueblo puede tener normas distintas de otros y otras normas que no son comunes a todos. Distinguen así, tanto Platón como Aristóteles, un Derecho humano, creado por los hombres, de un Derecho de origen divino y natural (por ello los dioses se identifican con las fuerzas de la naturaleza). Es un orden divino que la Razón (Λόγος) establece en la Naturaleza. Esta ordenación o ley natural es universal y la misma para todos los pueblos y superior a las leyes de los hombres. Sin embargo, la contradicción de la ley natural por las leyes humanas no acarrea consecuencia alguna.

Pero el pensamiento clásico no es único, sino que se debate en un constante vaivén entre unas ideas y otras. Así, otras concepciones o escuelas surgidas de Sócrates, como cínicos o epicúreos, se alejan del Estado y de la vida política, y buscan el individualismo, centrándose en el hombre, en la humanidad, lo que les lleva también a un cosmopolitismo, la sociedad del género humano. Pero para ellos ya no hay nada justo en sí mismo, no hay una justicia natural, sino que lo justo será lo establecido en cada momento por las leyes, según convenga o sea útil. Y, por tanto, también variable.

Semejantes principios tienen en parte los estoicos, que son también individualistas y cosmopolitas, pero en cambio enlazan de nuevo con Heráclito y la concepción de una

---

Estado. ARISTÓTELES. *La Política*, Libro II, cap. II. Trad. Patricio de Azcárate. Espasa-Calpe. Madrid, 1985, pp. 48-49.

<sup>179</sup> ARISTÓTELES, *La Política*, cit., Libro VI, cap. I, p. 159.



ley universal y una ley de la naturaleza o ley natural. La ley natural es consustancial a cada individuo, como por ejemplo el principio de conservación del propio ser<sup>180</sup>. Y además tiene una dimensión humana, en cuanto que la ley natural es lo que dice la razón, siendo la práctica de la virtud una acción interior, una disposición del alma, que debe someterse a la marcha del mundo y al destino<sup>181</sup>. El alma humana tiene en su interior una propensión al conocimiento de la ley natural y la práctica de la virtud. Los romanos ampliaron esta doctrina, incluso de forma exagerada, como si el hombre tuviese en su interior un conocimiento perfecto y concreto de esta ley natural, que tanta influencia tuvo luego entre los defensores del Derecho natural. Pero, es importante destacar la **doctrina estoica**, porque **algunos de sus principios** fueron asumidos y adaptados por la moral cristiana, de la cual pasaron posteriormente al Derecho secular.

También debemos citar la corriente del Escepticismo, que, aun compartiendo ciertos postulados con los estoicos, como la impasibilidad ante la vida, el no alterarse por nada, sin embargo, vuelven al relativismo. Llegan a defender que el Derecho y la justicia son variables y dependen de cada lugar y tiempo, por lo que no existiría una justicia natural, universal e inmutable, sino que precisamente la naturaleza nos mueve a buscar lo que en cada momento nos conviene, oponiendo sabiduría a justicia.

En fin, las distintas escuelas y tendencias clásicas parecen orbitar alrededor de una ley de la naturaleza o ley natural, que está dentro de cada hombre, que puede conocer por la razón, y que puede indicarnos que es el bien y que es el mal. Pero en cuanto se trata de establecer principios o preceptos concretos de justicia natural, aparece el relativismo para negarlos y afirmando que ello depende de cada momento y de lo que pueda convenir a los que hacen las leyes.

Seducida por el brillo de la civilización helénica y oriental, Roma asimiló la suya a los valores culturales de aquella, imitándola en gran medida, hasta llegar a perder en gran parte su propio y tradicional espíritu.

Y esto es precisamente lo que se va a trasladar al Derecho romano, que movido por su espíritu práctico va a traducir lo anterior en un auténtico Derecho natural, *ius naturale*<sup>182</sup>, como algo directamente jurídico, que puede completar las lagunas y

---

<sup>180</sup> «A los animales les guía el amor natural a la vida y el sentimiento de su propia constitución», SENECA, Lucio Anneo, *Cartas a Lucilio*, CXXI. Alianza Editorial. y Salvat Editores, Estella (Navarra), 1986, p. 125. Séneca recibe la influencia de los estoicos griegos, como Posidonio de Rodas o Arquidemo de Tarso.

<sup>181</sup> «Necesariamente debía aparecer como grande el que nunca se queja de la desgracia ni de su destino». SENECA, Lucio Anneo, *Cartas a Lucilio*, cit., p. 123.

<sup>182</sup> CICERÓN, M.T., *De Republica*, III: «*Est quidem vera lex, recta ratio, naturae congruens, diffusa in omnes, constans, sempiterna; quae vocet ad officium iubendo, vetando a fraude deterreat, quae tamen neque probos frustra iubet aut vetat, nec improbos iubendo aut vetando movet. Huic legi nec abrogari fas*

deficiencias del Derecho positivo, y no como simples principios inspiradores de la virtud, del bien y del mal.

En materia tributaria, el principio clásico asumido por griegos y por romanos era el que establecía la incompatibilidad de las cargas tributarias con la libertad del ciudadano, por lo que los impuestos solo se establecieron inicialmente para sufragar gastos de guerra y situaciones excepcionales, así como sobre los pueblos vencidos<sup>183</sup>.

Por otro lado, las ideas de los filósofos son asumidas por los juristas romanos. Del Derecho romano surgen conceptos como Derecho natural<sup>184</sup>, Derecho de gentes<sup>185</sup> y Derecho civil<sup>186</sup>.

Se distingue un Derecho propio de la ciudad (*ius civile*), pero se aprecia que existen Derechos distintos también en otros pueblos, que tienen normas en parte coincidentes. Estas normas coincidentes, de vigencia universal, constituyen un Derecho común a todos los pueblos (*ius gentium*).

GAYO define el *ius gentium* como «el que la razón natural establece entre todos los hombres»<sup>187</sup>, a diferencia del *ius civile*, que «es el que cada pueblo establece para sí».

Pero no hay una oposición o contradicción entre el Derecho natural y el Derecho positivo, sino que es un Derecho que se podía aplicar a quienes no ostentasen la condición de ciudadanos romanos, en sus tratos con estos.

---

*est, neque derogari ex hac aliquid licet, neque tota abrogari potest: nec vero aut per senatum aut per populum solvi hac lege possumus; neque este quaerendus explanator aut interpres eius Aelius: nec erit alia lex Romae, alia Athenis, alia nunc, alia post hac; sed et omnes gentes et omni tempore una lex, et sempiterna et immutabilis continebit; unusque erit communis quasi magister et imperator omnium Deus, ille legis hujus inventor, disceptator, lator; cui non parebit, ipse se fugiet ac naturam hominis aspernatus, hoc ipso luet, maximas poenas, etiamsi caeteram supplicia, quae putantur, effugerit*. Trad.: «Existe ciertamente una verdadera ley: la recta razón. Es conforme a la naturaleza, extendida a todos los hombres; es inmutable y eterna. Sus mandamientos reclaman al deber, sus prohibiciones retienen el error; pero ella no manda o prohíbe vanamente a las personas honestas ni mueve a las deshonestas a través del mandar o del prohibir. No se puede sustituirla por otras leyes, ni derogar ni uno de sus preceptos, ni en su totalidad; ni el senado ni el pueblo puede exonerarnos de su imperio; no necesita buscar a Sexto como intérprete que la comente; nunca habrá una en Roma y otra distinta en Atenas; nunca habrá una hoy y una distinta después; sino que es una sola y una misma ley eterna e inalterable la que rige a la vez a todos los pueblos en todos los tiempos, y un solo Dios será el guía común y jefe de todos: él que elaboró y sancionó esta ley; y quien no le obedecerá, huirá de sí mismo, y por haber renegado la misma naturaleza humana, sufrirá la más dura de las sanciones». GARCIA GALLO, Alfonso. *Manual de Historia del Derecho Español (II)*. Artes Gráficas y Ediciones, Madrid, 1984. También en CICERON, Marco Tulio. *Sobre la República*. Trad. Álvaro d'Ors Pérez-Peix y Antonio Fontán Pérez. Gredos. Madrid, 2000.

<sup>183</sup> Así lo recuerda SAINZ DE BUJANDA, Fernando, en *Hacienda y Derecho (I). Introducción al Derecho financiero de nuestro tiempo*. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975, pp. 155-156.

<sup>184</sup> ULPIANO: «*Ius naturae est quod natura omnia animalia docet*», «el Derecho natural es aquel que la naturaleza enseña a todos los animales».

<sup>185</sup> GAYO: «*quod naturalis ratio inter omnes homines constituit*», «el que la razón natural establece entre todos los hombres».

<sup>186</sup> GAYO: «*nam quod quisque populus ipse sibi ius constituit... quiasi ius proprium civitatis*», «el que un pueblo cualquiera establece para sí y resulta propio del mismo».

<sup>187</sup> «*Quod vero naturalis ratio inter omnes homines constituit*».

ULPIANO ya distingue tres conceptos:

- *Ius naturale*: el que la naturaleza enseña a todos los animales<sup>188</sup>
- *Ius gentium*: el que es usado por los pueblos humanos<sup>189</sup>
- *Ius civile*: el de cada pueblo para sí<sup>190</sup>.

El concepto de ULPIANO será recogido por JUSTINIANO en el Digesto.

PAULO, siguiendo a CICERÓN, define el *Ius naturale*, como aquel que siempre es bueno<sup>191</sup>. Y el *Ius civile* como lo que en cada ciudad es útil para todos o para muchos<sup>192</sup>.

Por otro lado, se admite también que la ordenación que el Derecho establece con carácter general puede no aplicarse en determinadas situaciones o casos, los cuales pueden regirse entonces por normas distintas. Es el *Ius singulare*. Considerando que el fundamento o ratio que inspira la ley común no se sigue en el *Ius singulare*, Paulo define este como el Derecho establecido contra la razón por alguna utilidad particular (*ius singulare est quod contra tenorem rationis propter aliquam utilitatem auctoritate constituentium introductum est*). Se trata, por tanto, de una regulación excepcional o de *privilegium*, ley privada. El carácter excepcional y favorable que el privilegio tiene, hace que la tendencia igualitaria de la Revolución francesa y el liberalismo se manifiesten contra él. Desde la Constitución de Cádiz se declaran suprimidos en España todos los privilegios<sup>193</sup>.

Pero el Derecho romano no se formula como un conjunto de reglas objetivas de conducta, sino más bien desde un punto de vista de actuación judicial y procesal, como una serie de normas que permiten hacer valer y defender derechos, que precisan las situaciones que en cada caso quedan judicialmente tuteladas. Se dice por ello que el sistema romano es un «derecho de acciones».

---

<sup>188</sup> «*Ius Naturale est quod natura omnia animalia docuit: nam ius istud nom humani generis proprium, sed omnium animalium, quae in terra, quae in mari nascuntur, avium quoque commune est. Hinc descendit maris atque feminae coniunctio, quam nos trimonium appellamus, hinc liberorum procreation, hinc education: videmus etenim cetera quoque animalia, feras etiam istius iuris peritia censerit*». Ulp. Inst. D. 1.1.1.3.

<sup>189</sup> «*Ius Gentium est quod gentes humanae utuntur, quod a naturali recedere facile intellegere licet, quia illud omnibus animalibus, hoc solis hominibus inter se commune sit*». Ulp. Inst. D. 1.1.1.4.

<sup>190</sup> «*Ius Civile es quod neque in totum a naturali vel gentium recedit nec per omnia ei servit: itaque cum aliquid addimus vel detrahimus iuri communi, ius proprium, id est civile effcimus*». Ulp. Inst. D. 1.1.1.6.

<sup>191</sup> «*Ius naturalis quod semper aequum ac bonum est*».

<sup>192</sup> «*Quod omnibus aut pluribus in quaque civitate utile est*».

<sup>193</sup> Es este tema de las leyes particulares o «privadas», para instituciones, entes o situaciones especiales, cada vez más visible en nuestro Derecho tributario, amparado por la multiplicidad, diversidad y dispersión de las normas, lo cual daría para un estudio mucho más detallado.

Como comentamos *supra*, ULPIANO señalaba que los preceptos del Derecho eran: vivir honestamente, no dañar a otro y dar a cada uno lo suyo («*Iuris precepta sunt haec: honeste vivere, alterum non laedere, suum cuique tribuere*»), preceptos que reflejan auténticos principios jurídicos.

Por tanto, en Roma, los principios jurídicos tenían un valor fundamental, no sólo como elemento integrador de las demás fuentes jurídicas, entre las cuales la *lex* no era la más importante. El fundamento del Derecho, como orden social, seguía siendo el mismo: la justicia. Y la justicia se entendía del mismo modo heredado de los griegos, como virtud general. La sabiduría y la virtud constituyen la justicia. Justo es el hombre sabio y virtuoso.

Pero la justicia también se entendía como virtud particular. Y como tal virtud particular, a lo largo de la historia, se ha definido por la alteridad, es decir, por referirse a otros, y por su función ordenadora e igualadora, que mantiene la proporción entre las partes de la sociedad. Así, en el mundo grecolatino, esta justicia es la constante y perpetua voluntad de dar a cada uno lo suyo<sup>194</sup>. Para CICERÓN, la justicia es igual a la «*Aequitas*», es decir, a la igualdad o proporcionalidad. Y este es un principio que se transmitirá a través de la Edad Media hasta nuestros días, aunque con matices distintos. La relación de la justicia con la equidad podía dividirse en dos aspectos distintos: en primer lugar, la *Epiqueya*<sup>195</sup> (ἐπιείκεια) significaba, en los autores griegos, una 'verosimilitud', 'aprobación' o 'conveniencia', relacionada con el aspecto interno de la justicia; por otra parte, la equidad, *Aequitas*, se refiere a la aplicación exterior de la justicia. Así, la equidad se configuraba como un principio que servía para atenuar el rigor de la ley, para conseguir el fallo más proporcionado a los intereses en juego.

Las fuentes del Derecho romanas eran muchas y muy variadas, desde la costumbre, pasando por el *Ius*, las *leges*, los *edicta*, *decreta*, senadoconsultos, constituciones imperiales, etc.

La costumbre deriva inicialmente de los *mores et instituta maiorum*, como una serie de ideas y principios de origen religioso. Sólo posteriormente pasó a definirse como el acuerdo tácito del pueblo, arraigado por una larga costumbre<sup>196</sup>.

---

<sup>194</sup> ULPIANO: «*Iustitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi*».

<sup>195</sup> Ἐπιείκεια.

<sup>196</sup> «*Mores sunt tacitus consensus populi longa consuetudine, inveteratus*»: «las costumbres son un tácito acuerdo del pueblo arraigado tras una larga práctica», ULPIANO.

El *Ius* regía fundamentalmente las relaciones privadas entre los particulares, como un Derecho escrito (*ius scriptum*) que derivaba de los *mores maiorum*, si bien siendo objeto de formulación e interpretación de los jurisconsultos romanos, inspirados en la *mens* y en la *voluntas legis*, persiguiendo lo *aequum et bonum*<sup>197</sup>.

Las *leges* eran inicialmente excepcionales e iban dirigidas a regular aspectos de convivencia entre los miembros de la comunidad política. En la *lex* destacaba el aspecto formal de su establecimiento. Era algo dado o impuesto por el que tuviese la potestad correspondiente, pero a través de un procedimiento formal establecido, en un principio bilateral, pero aceptado o pactado con el *populus*. El proyecto (*rogatio*) debía ser aprobado por el Senado y luego comunicado al pueblo (*promulgatio*) y posteriormente **leído** ante los Comicios (quizás de ahí el nombre de *lege*<sup>198</sup>), votada y, en su caso, aprobada como *lex*<sup>199</sup>.

Por otra parte, la jurisprudencia romana tuvo un enfoque eminentemente casuístico. La *iurisprudentia* la define ULPIANO, en su famosa cita, como «el conocimiento de las cosas divinas y humanas, la ciencia de lo justo y de lo injusto» (*iurisprudentia est divinarum atque humanarum rerum notitia, iusti atque iniusti scientia*), o dicho de otro modo, el conocimiento de esos *mores maiorum*, de esas ideas y principios y de su aplicación justa.

Recordamos el amplio reconocimiento que tuvieron también algunos juristas, a los que se otorgó el *ius publice respondendi* (PAPINIANO, ULPIANO, PAULO, GAYO y MODESTINO) cuyos criterios y opiniones tenían fuerza vinculante incluso en los Tribunales. El principio de lo que es correcto y bueno (*ex aequo et bono*) permitió a los juristas clásicos corregir la dureza e injusticia de la ley, mediante la equidad. Estos prestigiosos juristas daban consejo y asistencia jurídica al emperador (*responsa prudentium*), formando parte de su Consejo o *consistorium*. Los *responsa prudenti* pasaron a ser fuente de Derecho, desde Augusto. Controlaba de este modo a los «prudentes». Se llega así a considerar como fuente que crea Derecho a las sentencias y opiniones de los juristas a los que se ha permitido establecerlo.

No obstante, la opinión de estos jurisconsultos podía ser diversa en muchas situaciones. La cuestión la resolvió el emperador Adriano, que dispuso que la opinión de los mismos obligara cuando todas se emitieran en el mismo sentido. De lo

<sup>197</sup> MONTANOS FERRIN, Enma y SÁNCHEZ ARCILLA, José. *Introducción a la Historia del Derecho (I)*, Dykinson. Madrid, 1988, p. 112.

<sup>198</sup> GARCIA GALLO da otra explicación, siguiendo a Cicerón, derivando *lege* de *legendo*, elegir, entre lo que está bien y lo que está mal. GARCIA GALLO, Alfonso. *Manual de Historia del Derecho Español (I)*. cit., § 397, p. 199.

<sup>199</sup> MONTANOS FERRIN, Enma y SÁNCHEZ ARCILLA, José. *Introducción a la Historia del Derecho (I)*, cit., pp. 114-115.

contrario, el juez era libre de seguir su parecer. Posteriormente, Teodosio II y Valentiniano III promulgan en el año 426 la llamada «ley de citas». Según esta, sólo pueden ser alegadas con valor de ley las obras de Papiniano, Gayo, Ulpiano, Paulo y Modestino o las opiniones de algunos otros juristas recogidos en aquellas, debiendo el juez seguir, en caso de desacuerdo, la opinión de la mayoría, y en caso de empate, la de Papiniano; y si esta falta, la que le parezca más oportuna.

En la península Ibérica, a partir de la conquista romana se produjo una asunción del Derecho romano, pero persistiendo un fondo tradicional de instituciones y principios de los pueblos prerromanos, íberos y celtas, sobre todo en las zonas del norte de la península, donde la romanización fue menor. A veces, incluso, junto con el nuevo Derecho impuesto por la conquista, aplicable en el ámbito privado sólo a los ciudadanos romanos, subsiste también el Derecho anterior, por el que seguían rigiéndose las relaciones privadas de las comunidades sometidas, que no se habían integrado en el mundo romano. Esta es la situación existente cuando Vespasiano concede la latinidad a la península Ibérica en el año 73 d.C., que conducirá a la unificación jurídica de todos sus habitantes, consagrada con la concesión de la ciudadanía romana, con Caracalla, en el año 212 d.C. a todos los habitantes libres de las provincias del imperio.

El Derecho romano clásico, a finales del Imperio, evolucionó, al igual que la lengua, hacia una vulgarización y simplificación, sobre todo en las provincias, en las que se produjo también una mezcla de principios romanos e indígenas, especialmente en las áreas menos romanizadas. En la Península Ibérica, *Hispania*, la romanización jurídica no fue completa ni uniforme, destacando el área mediterránea y Andalucía como fuertemente romanizadas, frente a la cornisa cantábrica y Galicia, débilmente o sólo formalmente romanizadas. Es la época de los códigos y de las compilaciones con los escritos de los grandes jurisconsultos clásicos (Papiniano, Ulpiano, Paulo, Gayo y Modestino). Se perdió así en perfección del sistema jurídico, pero se ganó en eficacia al difundirse de forma más asequible y fácil los principios del Derecho romano<sup>200</sup>.

Independientemente de su intervención en la formulación del Derecho mediante sus resúmenes o interpretaciones de las leyes, los juristas postclásicos influyeron también de una manera decisiva, aunque indirecta, en la formación del Derecho, redactando formularios que servían de modelo a los documentos que los particulares otorgaban. Así, aunque en apariencia son estos los que con su actuación se ajustan a la costumbre o pactan nuevas normas de conducta (de *pactum* derivará *pauta*, *norma*), en realidad son los juristas los inspiradores de ellas.

---

<sup>200</sup> GARCIA GALLO, Alfonso. *Manual de Historia del Derecho Español (I)*. cit., § 105-106, pp. 50-51.

Pero el pensamiento puramente filosófico no desaparece con la llegada de la Edad Media, aunque se reduce a pocas figuras. En el final de la Edad Antigua, BOECIO (480-524/525) tradujo a Aristóteles y Platón, tratando de unificar sus escuelas filosóficas e influyó notablemente por ello en la escolástica medieval. En su «*Consolatio Philosophiae*» señala que, aunque a veces los malvados triunfan y los justos no y perecen, la verdadera felicidad consiste en el desprecio de los bienes de este mundo y en la posesión de un bien imperecedero, que coincide con la Providencia Universal, que gobierna todas las cosas (concepto que toma de los estoicos).

Juan ESCOTO ERÍGENA (810-877), destacado filósofo del renacimiento carolingio, se encuadra en el neoplatonismo. Siguiendo al pseudo-Dionisio Areopagita y a Boecio, quiso explicar la realidad mediante un sistema racional y unitario, que contradecía el dualismo Dios y mundo, que no considera como dos realidades diferentes. Todas las cosas son emanación de Dios y vuelven a él (de ahí que se le catalogue como panteísta). Para Escoto, la razón y la revelación (fe) eran igualmente válidas como fuentes de la verdad, del conocimiento verdadero. Pero en caso de conflicto debía prevalecer la razón. Aparece ya Escoto como un antecedente del iusnaturalismo racionalista de la Edad Moderna.

La época visigoda no es sino una prolongación del mundo antiguo en el ámbito cultural y jurídico. No puede hablarse de una germanización de la cultura y el Derecho. Todo lo más, de una influencia o aportación germánica de alcance muy limitado. El Derecho español de la época visigoda hereda los principios de la época clásica y postclásica, reelaborándose a sí mismo, no mediante la incorporación de nuevos principios y normas, sino más bien refundiendo y sintetizando los antiguos.

El derrumbamiento y desintegración del imperio romano de occidente produjo también la interrupción de la creación del Derecho romano fuera de España y la romanización del español. Pero este, ya romanizado, se reelabora en la misma España y para ella. La originalidad del Derecho hispánico en esta época no radica tanto en los principios y normas que lo integran, como en su síntesis y formulación. Los hispanorromanos seguían rigiéndose por el Derecho romano vulgar, mientras los visigodos se regían por sus propias costumbres. La cultura popular, que ya en el siglo IV había sido objeto de fusión de elementos romanos, más o menos alterados, con otros españoles, ahora absorbió nuevos elementos visigodos y suevos. Pero no pasa de una simple absorción de estos elementos por aquella cultura romanizada. No puede hablarse de ningún arraigo de la cultura germánica en la Península.



La labor de los juristas sigue siendo decisiva en la formación del Derecho. De una parte, porque de manera callada continúan interviniendo en la redacción de formularios y documentos, que van consolidando un nuevo Derecho, que a veces no coincide con la legislación real. De otra parte, en el orden de las ideas, porque eclesiásticos con formación jurídica proclaman nuevas ideas que poco a poco van forjando la mentalidad de la sociedad en el campo del Derecho.

El Derecho se cala así de ideas y principios del cristianismo, que, si bien habían afectado muy poco al Derecho romano clásico, salvo la coincidencia con algunos principios de la filosofía estoica, con el final de la Antigüedad los juristas postclásicos se vieron ya obligados a recoger los cánones y criterios de la religión y la moral cristiana. El cristianismo influyó sin duda en la aplicación diaria del Derecho, si bien no pretendía derogar ni sustituir el Derecho romano, sino sólo modificarlo o adaptarlo a su doctrina en lo que fuese incompatible. Así, los principios de la moral cristiana fueron totalmente aceptados por la sociedad y transferidos al Derecho secular. Sin embargo, el Derecho canónico fue también limitando su aplicación a las propias instituciones eclesiásticas, si bien se apoyaba en el Derecho secular para otros aspectos, el cual sí que se veía afectado por los principios cristianos. En palabras de GARCÍA GALLO, se produjo «la secularización del Derecho canónico y la cristianización del secular»<sup>201</sup>.

Afectando el cristianismo a toda la vida de la sociedad, el Derecho también es objeto de esta. De esta forma, los Padres de la Iglesia (San Agustín, San Isidoro) utilizando el pensamiento clásico, lo adaptan a su tiempo, fijando el sistema doctrinal de la Iglesia. El concepto de ley natural y universal se traslada a la ley divina.

San Pablo relaciona la ley divina revelada con la ley natural descrita por los filósofos. Esta ley natural grabada en el corazón de los hombres y expresada por el dictado de la conciencia, coincide con la ley divina contenida en las Escrituras.

SAN AMBROSIO divulga a Cicerón. La obra de Cicerón, *De officiis* (sobre los deberes o *De oficios*), es una obra filosófica que trata de los deberes a los cuales cada hombre de atenerse en cuanto miembro del Estado. A pesar de no ser una obra cristiana, San Ambrosio declaró legítimo su uso para los cristianos, así como cualquier otra obra de Cicerón o de Séneca, popular en igual medida.

SAN AGUSTÍN, partiendo de Platón, construye la doctrina de la Iglesia. Así, la ley natural o de la naturaleza es la Razón que rige el mundo. La naturaleza es obra de

---

<sup>201</sup> GARCIA GALLO, Alfonso. *Manual de Historia del Derecho Español (I)*. cit., § 161, p. 78.



Dios y la Razón es la razón de Dios. La ley que rige el universo es la ley eterna. Y la parte de la ley eterna que rige a los hombres es la ley natural, que está escrita en el corazón de los hombres con una fuerza innata y no por decisiones humanas. Esta ley natural, por ser divina, obliga a todos los hombres y es la que define lo justo y lo injusto. Del mismo modo, por ser divina, obliga de manera inevitable y preferente, de forma que cualquier ley humana contraria a ella carece de valor.

SAN MARTÍN DE BRAGA divulga las ideas de Séneca, cristianizadas. Y SAN ISIDORO DE SEVILLA, resume, en fin, el saber de la Antigüedad y trata de armonizar con la ley cristiana los conceptos de los juristas clásicos romanos.

En la Alta Edad Media, las ideas de SAN AGUSTÍN y SAN ISIDORO alcanzan una difusión absoluta y son asimiladas por todos.

Para los Padres de la Iglesia, la Justicia, como principio objetivo regulador del orden social, consiste en la perfección del ser y en la unidad armónica de todas las partes. Se concibe como igualdad o proporción y como rectitud. Es decir, se identifica también con la equidad. Así, en la Edad Media, la equidad se convierte en sinónimo de la justicia, y constituye un principio inspirador de todo el Derecho. Lo justo es lo equitativo.

Y estos principios se recogerán en las compilaciones clásicas y en los códigos visigodos: los códigos de Gregorio (*Codex Gregorianus*) y Hermogeniano (*Codex Hermogenianus*) debidos a la iniciativa privada, y el código de Teodosio (*Codex Theodosianus*), a la iniciativa pública, además de las obras o síntesis de los juristas clásicos (Papiniano, Ulpiano, Paulo, Gayo y Modestino), y los códigos visigodos como el Código de Eurico, el Breviario de Alarico, el Código de Leovigildo y el Código de Recesvinto (*Liber Iudiciorum* o *Lex Visigothorum*) o, durante algún tiempo, las obras bizantinas en el sur de España (el Codex y el Digesto de Justiniano). El Código de Eurico fundía el Derecho romano vulgar con algunas costumbres visigodas. El Breviario de Alarico realizó una selección de leyes y escritos de juristas romanos, para favorecer a los hispanorromanos y a los galos, pero difería de las costumbres reales de españoles y visigodos. El Código de Leovigildo actualizó y corrigió el Código de Eurico, hasta llegar al *Liber Iudiciorum* de Recesvinto, que tuvo aplicación práctica durante casi toda la Edad Media. En la práctica, la legislación real menospreciaba el régimen consuetudinario hispanorromano y visigodo. No respondía a convicciones jurídicas populares.

El Islam no dejó ninguna huella jurídica perceptible en el Derecho español, aunque sí condicionó poderosamente el desarrollo jurídico de la España cristiana, lógicamente.

En la Alta Edad Media, en los primeros reinos cristianos, la sociedad era muy plural, pero muy poco densa: aquí se encontraban ya los que no fueron sometidos por la conquista musulmana. A ellos se añaden los que huyeron al norte y posteriormente los mozárabes que escapaban de la radicalización del Islam en sus territorios originarios y los francos que llegan a la Península con el avance de la Reconquista.

La posición del hombre en la sociedad venía determinada por su situación respecto de la tierra, lo que otorgaba a los señores determinados privilegios jurídicos, derivados normalmente de la concesión de tierras en usufructo a cambio de la prestación de servicios y de fidelidad. No obstante, existían muchas personas libres de señorío o vasallaje, sobre todo pequeños propietarios y más tarde la incipiente burguesía. Este estatus de hombres libres fue más habitual en tierras de Castilla, en la que los nuevos colonos de las zonas conquistadas eran a la vez los defensores de sus propias tierras, agricultores y ganaderos guerreros, con su propio caballo y armas, sin sometimiento directo a ningún señor, por el peligro inminente que significaba vivir en tierras de frontera, sometidos a ataques constantes.

Las gentes del norte de la Península tenían asimismo un Derecho propio y arcaico, no romanizado en muchos casos, con algún sustrato céltico, alguno de cuyos elementos se llevó también con la Reconquista.

En Cataluña y la Septimania se aplicaba el Derecho visigodo del *Liber Iudiciorum*, que Carlomagno reconoció a los *hispani* de la marca, que continuaban rigiéndose por aquel y no por el Derecho franco. También en Asturias y Galicia Alfonso II impuso el *Liber*, aunque con escaso éxito. Al reino de León lo trajeron consigo los mozárabes que huían del sur.

En cambio, no era de aplicación el *Liber Iudiciorum* en Cantabria, los territorios vascos o Navarra, ni en Castilla, La Rioja o Aragón, aunque parece ser que sí se usaban los formularios visigodos para la redacción de documentos jurídicos.

También debemos hablar de cierta recepción de Derecho franco, motivada por la influencia de este en los reinos de la marca hispánica y por la repoblación con gentes de los francos.

Como hemos indicado, los principios de la moral cristiana fueron totalmente aceptados por la sociedad y transferidos al Derecho secular.

La crisis cultural y social de la Alta Edad Media afecta de la misma manera al mundo del Derecho, de forma que puede decirse que no existe propiamente una jurisprudencia al estilo clásico. Ello no impide que los pocos expertos conocedores de las normas jurídicas intervengan entonces en la fijación del Derecho de esta época. Los juristas, *sapientes* o *sabidores*, redactan, a su modo, los documentos jurídicos, en los que en gran parte hacen decir a los otorgantes lo que ellos piensan. Ellos copian leyes visigodas, quitando, añadiendo o modificando lo que les parece, actuando lo mismo que un legislador, en la seguridad de que a su copia así alterada se la concederá la misma autoridad que a los originales. Lo que «dice el fuero» o lo que «está escrito en el libro» no necesita ser comprobado.

La vigencia de los diferentes Derechos locales durante la Reconquista crea constantes situaciones en que personas que se rigen por Derechos distintos intervienen conjuntamente en unos mismos actos jurídicos. De hecho, estas situaciones en muchos casos no plantean problema alguno de colisión de normas jurídicas, porque estas, como **inspiradas en unos mismos principios**, coinciden en los diferentes Derechos.

No es hasta el siglo XIII cuando se produce la *Recepción* del Derecho romano que había pervivido en el imperio bizantino, Derecho Común (*Ius Commune*), a través de *Las Partidas* de Alfonso X El Sabio. Este Derecho nuevo se enfrentaba con el Derecho viejo, recogido en el Fuero Real o Fuero Juzgo, basado en el *Liber Iudiciorum*. El Ordenamiento de Alcalá de 1348, promulgado bajo Alfonso XI, si bien refundió y aceptó finalmente el Derecho viejo, establecía no obstante como supletorio el Derecho Común de *Las Partidas*, cuyos **principios** influyeron en toda la formación jurídica posterior, y se impusieron en la práctica.

Se produce así una síntesis total en un sistema nuevo, que tiene como elementos de integración la «Recepción» del Derecho Común de Justiniano, la filosofía de Aristóteles, desconocida hasta entonces, la Escolástica de Santo Tomás de Aquino (*Summa Theologiae*) y la influencia de dominicos y franciscanos, como Juan DUNS ESCOTO («doctor sutil» de gran influencia en SPINOZA) que destaca la preeminencia de la voluntad (la esencia de la voluntad es la libertad) sobre el entendimiento, hasta la escolástica final de OCKHAM. El Decreto de Graciano (1142) había tratado de conciliar ya todas las normas canónicas existentes desde siglos anteriores, recogiendo las ideas existentes sobre el Derecho natural. Este sigue siendo el que manifiesta la

voluntad de Dios que se funda en la naturaleza. El *ius naturale* es el que se extrae de las Escrituras, que contienen preceptos morales inmutables. El Derecho canónico contiene así el Derecho natural y este pasa a ser de esta forma un Derecho positivo, establecido, formulado.

Al identificarse el Derecho natural con el que es común a todos los pueblos y el que es justo, se identificará también con el Derecho canónico romano derivado de la Recepción del *Ius Commune* de Justiniano. Se identifica por tanto también el Derecho Común con la razón o el sentido natural. Para los glosadores de los textos romanos clásicos, la justicia se equipara con la equidad, considerando esta como la rectitud plena, que se identifica con Dios y al manifestarse en el hombre se convierte en justicia. Al concretarse en preceptos se convierte en Derecho. Las Partidas de Alfonso X el sabio, definen la justicia como «...raigada virtud que dura siempre en las voluntades de los omes justos, e da e comparte a cada uno su derecho igualmente».

Los juristas de la Glosa medieval (siglos XI a XIII) limitaban su actividad, por un lado, a realizar observaciones y concordancias, gramaticales, en los textos legales romanos y, por otro, como mucho a la formulación de reglas generales («brocardos») y resúmenes e índices (exegéticas).

SANTO TOMÁS DE AQUINO sistematiza todo lo anterior. Distingue ley natural y sobrenatural, ley humana y ley divina. Sólo lo que hay en las Escrituras de ley natural obliga a todos los hombres, mientras que lo que hay en ellas de norma sobrenatural obliga sólo a los cristianos. Pero aquí Santo Tomás extrae significativas consideraciones. Según el de Aquino, los **principios comunes** del Derecho natural son siempre los mismos y evidentes, de manera que son conocidos por todos. Pero las «primeras conclusiones» de estos principios, aunque son también las mismas, pueden no ser conocidas por todos, por defectos del raciocinio y los prejuicios. Por ello, la aplicación del Derecho natural puede variar, puesto que lo que es conveniente según las circunstancias en un caso, puede no serlo en otro.

A diferencia de lo que ocurría en el mundo grecorromano clásico, el Derecho natural tendrá ahora una vigencia efectiva en la vida social. El Derecho positivo puede completar y desarrollar el Derecho natural, pero no puede contradecirlo, porque carecería de validez y no tendría fuerza de obligar.

SANTO TOMÁS DE AQUINO y la Escolástica siguen concibiendo la Justicia como virtud general, como compendio de las demás virtudes. Para Santo Tomás, la justicia es legal porque se acomoda a la ley. La moral se considera siempre como el más firme

soporte de la sociedad y el Derecho prohíbe cuanto se oponga a las buenas costumbres, por ser nocivo para ella. Así, como desde la Antigüedad, se exalta la Prudencia y la Justicia de los gobernantes. Principios estos que siguen vigentes hoy día<sup>202</sup>.

Para SANTO TOMÁS DE AQUINO, la justicia se divide, siguiendo a Aristóteles, en:

- Distributiva, aplicable en las relaciones desiguales, en proporción geométrica a los méritos, y regula el reparto entre los individuos de las cargas y honores de la comunidad.
- Conmutativa, o sinalagmática, aplicable en los cambios, de manera que se mantenga una absoluta igualdad y equivalencia entre las partes y que cada uno reciba lo mismo que da.

De los siglos XIII a XV, los «comentaristas» del Derecho común sustituyeron a los glosadores medievales, aclarando y sistematizando el Derecho vigente (Justiniano y Canónico), a través de la analogía, con elencos sistemáticos de argumentos y *loci* legales. Utilizaron formas dialécticas de la filosofía escolástica. Y fueron más allá de una interpretación meramente explicativa. Hicieron que el Derecho avanzara hacia un Derecho científico, hacia una ciencia del Derecho, a modo de legalidad natural, teóricamente construida, que podía ser aplicada como ley en todas partes.

Las doctrinas de teólogos y filósofos influyen sobre la mentalidad de los gobernantes, de los juristas y del pueblo; y ellas son las que crean muchas normas fundamentales del Derecho público, que viven en la conciencia de todos o que incluso cristalizan en disposiciones legales concretas.

En la práctica legal, sin embargo, el uso y abuso de las reglas interpretativas convierte en dudosas la casi totalidad de las leyes; de ahí que la sociedad muestre su antipatía contra los doctores y aun mucho más contra los letrados y leguleyos, que con sus sutilezas y distinguos complican lo más claro con daño de la justicia. Para tratar de paliar esto en cierta medida, a partir del siglo XIII, la alegación de un texto legal va casi siempre acompañada de las opiniones que sobre él se han emitido por los juristas más o menos insignes y cuya interpretación se pretende hacer prevalecer, por la autoridad del opinante, sobre la personal de juez que ha de juzgar. Pero esta

---

<sup>202</sup> Recordamos lo que dicen varios artículos de nuestro Código Civil vigente: el art. 792, en materia de herencias, establece que «las condiciones imposibles y las contrarias a las leyes o a las buenas costumbres se tendrán por no puestas y en nada perjudicarán al heredero o legatario, aun cuando el testador disponga otra cosa»; el art. 1.116, en materia de obligaciones, dispone que «las condiciones imposibles, las contrarias a las buenas costumbres y las prohibidas por la ley anularán la obligación que de ellas dependa»; y el art. 1.328, en materia de capitulaciones matrimoniales, establece que «será nula cualquier estipulación contraria a las leyes o a las buenas costumbres o limitativa de la igualdad de derechos que corresponda a cada cónyuge».

alegación de *autoridades*, cuyas opiniones son frecuentemente contradictorias, de hecho, crea en la práctica judicial más desconcierto que claridad.

Los siglos XV y XVI se caracterizan por un humanismo jurídico, que profundizó en investigaciones filológicas del latín, descubriendo errores de las traducciones medievales, que abrieron camino a nuevas interpretaciones teóricas y técnicas. Se produjo una tendencia a desarrollar estudios sistemáticos del Derecho, con la lógica renacentista, superando la lógica aristotélica-escolástica. La producción científica se independiza de la Teología y de la Filosofía para construir unas nuevas ciencias jurídicas y políticas, con la pretensión no sólo de ofrecer un sistema ideal de normas basado en la religión o en la razón, sobre el que se mire y al que trate de adaptarse el Derecho vigente.

Desde los Reyes Católicos hasta el siglo XVII no hubo ningún cambio brusco en el Derecho español, aunque principios hasta entonces latentes, procedentes de la Baja Edad Media, adquirieron pleno desarrollo. Así, en el siglo XVI, con el renacimiento de los estudios teológicos, las doctrinas del siglo XIII de Santo Tomás de Aquino fueron la base para nuevos planteamientos de Filosofía del Derecho, del Estado, del Derecho Internacional e incluso del Derecho Penal. Y son los teólogos y juristas españoles, de la escuela española del Derecho natural, de los siglos XVI y XVII, los primeros en realizar una consideración autónoma del Derecho, desglosándolo del sistema general que estudia la Teología (el hombre, la sociedad, el Derecho), para su mejor estudio.

No hubo en España, como sí ocurrió en el ámbito de la lengua, un Derecho que se impusiera a los demás. Aunque sí se llamó Derecho español al castellano y a los demás Derechos forales. En cualquier caso, las reformas habidas estaban todas inspiradas en unos mismos principios.

Es de destacar la llamada escuela española del Derecho natural. Los juristas a los que agrupa en esta escuela parten de la ley eterna que rige la creación. A continuación, estudian el Derecho natural que rige al hombre, y respecto de las virtudes, se centran en la de la justicia, que regula los actos del hombre respecto de sus semejantes, tomando en consideración los problemas de su tiempo.

Destacan en esta escuela española del Derecho natural personalidades como FRANCISCO DE VITORIA (1486-1546) y otros grandes juristas como Domingo DE SOTO, Domingo BAÑEZ, Alfonso DE CASTRO, Fernando VÁZQUEZ DE MENCHACA, Luís DE MOLINA, Gabriel VÁZQUEZ y, sobre todo, FRANCISCO SUÁREZ (1548-1617). Todos ellos profundizan en el concepto y desarrollo del Derecho natural.

FRANCISCO DE VITORIA extiende su aplicación a los pueblos indígenas. Para ello redefine el *ius gentium* como el que la razón natural establece entre todos los pueblos. Los romanos decían «...entre todos los hombres»<sup>203</sup>.

Tratan también de precisar el contenido del Derecho natural y determinar qué es natural y qué no lo es. Luís DE MOLINA distingue estos ámbitos por su carácter necesario: es natural la cosa que es en sí necesaria o lícita; es positivo cuando así lo ha querido el legislador y porque él lo ha querido. Francisco SUÁREZ, siguiendo a los juristas clásicos, define el Derecho natural como lo que es evidentemente honesto<sup>204</sup>. Para SUÁREZ, la ley moral natural es una ley o mandato divino preceptivo, que ordena hacer o evitar aquello que es «conveniente» o «disconveniente» con la naturaleza humana racional<sup>205</sup>. Hay por tanto un reflejo de la voluntad divina en la ley moral natural. Y el Derecho natural se presenta como un Derecho real, no positivo, tan antiguo como el hombre.

Sin embargo, hay que destacar la existencia de un contenido variable del Derecho natural, no tan rígido y absoluto como algunos pretenden. Así lo manifestó el propio Santo Tomás de Aquino.

La ciencia del Derecho natural, tanto católica como la racionalista a partir del siglo XVIII, y la de la política, influirán de una manera mediata, forjando la mentalidad de los legisladores, de forma que en último término las nuevas normas aparecen establecidas por la ley.

En materia de Derecho público, en la organización política y administrativa sí se había producido una evolución profunda. El nuevo Estado nacional, para la realización de sus fines necesitó crear una Administración eficaz y disponer de medios económicos y militares, lo que supuso una copiosa legislación para adaptar las viejas instituciones y crear otras nuevas. La teoría política estaba basada fundamentalmente en la Escolástica, aunque fue ampliamente desarrollada sobre sus mismos principios y los del Derecho Común, poco influenciada por las nuevas teorías políticas, como las de Maquiavelo o Bodino.

---

<sup>203</sup> GAYO: «*quod naturalis ratio inter omnes homines constituit*», el que la razón natural establece entre todos los hombres.

<sup>204</sup> PAULO definió el Derecho natural como aquel que siempre es bueno («*Ius naturalis quod semper aequum ac bonum est*»).

<sup>205</sup> BACIERO RUIZ, Francisco T. «La Ley natural según Francisco Suárez», en *Revista Española de Filosofía Medieval*, 14, 2007, pp. 105-118.



El siglo XVIII supuso grandes transformaciones en el Derecho español. Podemos resumirlo por la tendencia a la unificación. Los Decretos de Nueva Planta afectaron sobre todo al Derecho público, que fue abolido en la Corona de Aragón, aunque afectó en menor medida al Derecho privado. Se produce así una reforma del Derecho Nacional que supuso la extensión del Derecho público castellano a la Corona de Aragón y la revalorización del Derecho nacional frente al Derecho Común.

Por otro lado, la tendencia a la liberalización económica, con el mercantilismo, también afectó al Derecho. Del mismo modo, las nuevas tendencias filosóficas suplantaron a la Escolástica y a la Filosofía jurídica tradicional basada en la Teología.

Desde la Edad Media, como hemos visto, los principios jurídicos, incardinados en el Derecho natural, e impresos en alma del hombre, eran expresión de la ley eterna y eran la herramienta fundamental en la aplicación del Derecho. Pero el Siglo de las Luces supuso la aparición de la razón humana como fundamento del Derecho, que pasa a ser la que dicta los principios jurídicos, basados en la naturaleza del hombre<sup>206</sup>, que deben guiar su actuación. Los principios generales del Derecho son reglas de la razón que preceden al Derecho positivo, en las que este debe inspirarse. El Derecho natural católico fue sustituido por un Derecho natural racionalista. Es el llamado **Iusnaturalismo racionalista**, que se centra en los problemas del hombre, al margen de la religión. Movimiento que afectó también al Derecho, en aras de la independencia de la ciencia jurídica y la Teología, acercándose entonces a la política. La ciencia del Derecho sólo se podía concebir como un conocimiento racional, formal y abstracto, cuya visión se cifra en el descubrimiento de las leyes naturales —universales y necesarias— que regulan la conducta de los hombres. Se trata de una ciencia a desarrollar mediante un proceso deductivo, desde los primeros principios del Derecho de la naturaleza, principios evidentes para la razón humana, para, a partir de ellos, deducir todas las reglas particulares que deben regir el comportamiento social de los hombres. Proceso que recuerda al de los jurisprudentes romanos al crear el *ius*, operaciones deductivas a partir de unos principios racionales que dirigen y regulan los hechos.

Hugo GROCIO (1583-1645) marca esta independencia. Aunque parte en sus conclusiones de Francisco de Vitoria y Francisco Suárez, instaaura un nuevo espíritu crítico, que prescindirá pronto del Derecho natural católico y del Derecho romano. Para GROCIO, el Derecho es algo puramente humano. Aunque no niega el Derecho

---

<sup>206</sup> En la Antigüedad ya algunos defendían que el Derecho, como ordenación de la sociedad, no había sido dado al hombre por los dioses, sino que era una creación de este mismo. Entre ellos, los sofistas, los epicúreos y los escépticos. En general, el hombre vivía según el orden de la naturaleza, antes que las leyes humanas establecieran otra cosa. Esta idea se desarrollará a partir del siglo XVII. El Derecho no es algo que existiese fuera del hombre.



natural, como un Derecho necesario por sí mismo, dictado por la Razón, este aparece como contrapuesto al Derecho voluntario de los hombres.

Autores posteriores como Samuel PUFFENDORF (1632-1694), Gottfried W. LEIBNIZ (1646-1716), Christian THOMASIVS (1655-1728), Christian WOLFF (1679-1754), Juan HEINECIO (1681-1741) o Gaetano FILANGERI (1753-1788), continúan con la creación de un Derecho natural nuevo. El Derecho se centra ya en el hombre y sus necesidades. Lo que conviene a la naturaleza del hombre es el Derecho natural. Cada autor desarrolla su propio punto de vista según lo que consideran más conveniente para las necesidades de la sociedad. El Derecho natural se convierte así en un Derecho puramente ideal, sin fuerza de obligar.

Surge paralelamente una nueva vertiente de la filosofía que se centra en el aspecto político, a la que le interesa el Derecho como reglas de ordenación de la sociedad. Primero Thomas HOBBS (1588-1679), que, partiendo de la definición del hombre, que se mueve por sus propios intereses y deseos, explica la aparición del Derecho y de los distintos tipos de gobierno que son necesarios para la convivencia en sociedad. Es el primer formulador del pacto social como origen de la sociedad. La idea de pacto como base de una forma de gobierno que distribuye derechos y poderes preexistentes ya existía en el Derecho medieval español. Pero como pacto que da origen a la constitución de la sociedad misma y al Derecho, aparece en el siglo XVII fundamentalmente con Hobbes, y los autores que le siguen, aunque en el caso de aquel con el objetivo primario de defender al Estado. El gobernante no debe regir sus actos por normas morales o procedentes del Derecho natural, sino por el exclusivo bien del Estado. El hombre es antisocial en su origen y enemigo de sus semejantes (*homo hominis lupus*). Y el pacto social permite poner fin a la guerra. Es por tanto una necesidad del hombre, creando un orden, un bien en sí mismo, renunciando a sus derechos y libertades a cambio de seguridad, a favor de un soberano.

De influencia decisiva es igualmente John LOCKE (1632-1704), sobre todo en América, considerado uno de los primeros empiristas ingleses, que tuvo una participación fundamental en la teoría del contrato social, aunque puso su foco más bien en la defensa del individuo. Sus escritos influyeron también en Voltaire y Rousseau.

MONTESQUIEU (1684-1755) y Jean Jacques ROUSSEAU (1712-1778) fueron los grandes inspiradores de los nuevos gobernantes españoles y de los teóricos del

Derecho público. Para ROUSSEAU<sup>207</sup>, el orden social es un mal menor que hay que aceptar para evitar la opresión de los más fuertes, asegurándose cada uno el máximo de libertad. La sociedad y el orden son una creación arbitraria del hombre. Y el Derecho lo crea la voluntad general, según las conveniencias, sin que ningún principio superior pueda oponerse a él. Pero siempre partiendo de que el orden social es un pacto que tiene un fin, que es proteger a los ciudadanos frente a la opresión y garantizar la libertad.

Así, la antigua legislación española todavía vigente, que partía de unos principios ya olvidados, apareció entonces como irracional y arbitraria.

La revolución francesa supuso la sustitución total de las instituciones políticas y las leyes del Antiguo Régimen y una ruptura total con el Derecho anterior. El nuevo Derecho pretendió estructurar en bases puramente racionales el régimen jurídico de la sociedad, superando absolutamente la tradición y las realidades particulares de los distintos territorios. Así, en España casi todos se mostraban firmes partidarios de la reforma y sustitución del régimen jurídico existente por uno nuevo inspirado en esos nuevos principios. Se produce entonces un proceso de desnacionalización del Derecho español. Todas las nuevas leyes se inspiran por igual en una misma ciencia filosófica y política racionalista y en las leyes revolucionarias francesas. Como señala GARCÍA GALLO<sup>208</sup>, mientras el pueblo español combatía a los franceses como invasores e introductores de novedades que repugnaban a la conciencia tradicional, la mayor parte de los dirigentes españoles las aceptaban, combatiendo únicamente por la independencia de su patria.

A partir de las Cortes de Cádiz de 1812, el nuevo Derecho español fue concebido como un producto puro de la razón, desligado de la tradición, pretendiendo ignorar la pluralidad de ordenamientos que regían en las diferentes regiones españolas, e imponer la unidad legislativa en toda España, como paso hacia la unificación jurídica.

A la unificación jurídica de España se tendió no sólo tratando de que las mismas leyes rigiesen en todo el territorio nacional, sino también de que en cualquier territorio todas las situaciones o relaciones se regulasen por un mismo y único ordenamiento, suprimiendo sistemas privilegiados o «fueros» especiales (nobles, eclesiásticos, militares...). Las «constituciones» españolas proclamaron, en este sentido, el principio de existencia de un solo fuero para todos los españoles en los negocios civiles, criminales y juicios comunes.

---

<sup>207</sup> ROUSSEAU, Jean Jacques. *El contrato social*. Trad. y estudio preliminar, Villaverde, M. José. Col. Grandes Obras del Pensamiento. N.º 2. Ediciones Altaya. Barcelona, 1993.

<sup>208</sup> GARCIA GALLO, Alfonso. *Manual de Historia del Derecho Español (I)*, cit., § 233.

Del mismo modo, el siglo XIX, con el auge de la codificación, supuso el asentamiento del positivismo jurídico, de la identificación del Derecho con el ordenamiento jurídico positivo (como habían proclamado antes autores como HOBBS, SPINOZA o ROUSSEAU), y la negación del Derecho natural. El positivismo sólo reconoce los Derechos positivos establecidos por los hombres, aunque de ellos trata de abstraer los conceptos del Derecho: la justicia, las instituciones<sup>209</sup>.

Se produce también un cambio en la concepción misma del Derecho y de su fundamento. Ya no es simplemente la justicia, en todas sus variantes, sino que aparecen otras finalidades, funciones y fundamentos, que se gestaron desde el siglo XVIII.

Para el utilitarismo, el fundamento del Derecho pasa a ser «el fortalecimiento del Estado», o «el bienestar de los individuos», «la felicidad de los súbditos» o «la utilidad de los reinos». El fundamento y fin de la sociedad no es otro que la felicidad de los pueblos (THOMAS AQUINAS), el placer (D'HOLBACH, STUART MILL) o la consecución de lo útil (BENTHAM).

Son de destacar las aportaciones de los integrantes de la filosofía social y jurídica, como Jeremy BENTHAM (1748-1832) y su utilitarismo, para quien el objetivo último de las instituciones y las normas, en definitiva, de la legislación, debe ser lograr la mayor felicidad para el mayor número. BENTHAM identifica el bien con lo útil y lo bueno con lo que proporciona placer, debiéndose buscar la máxima felicidad para el mayor número de personas. Con estos principios entroncarán en el siglo XX filósofos como John RAWLS y su teoría de la justicia.

Inmanuel KANT (1724-1804) abordó también la doctrina del Derecho como objeto de su filosofía, a partir de la Ética y de las leyes de la libertad, porque el orden jurídico afecta sólo a la libertad externa del hombre, que no tiene identidad con la interna, dirigida por la moral<sup>210</sup>. En el ámbito interno todo hombre tiene el deber de cumplir la ley de la moral, con independencia de su felicidad. Pero el concepto de un Derecho externo en general procede totalmente del concepto de libertad en la relación externa de los hombres entre sí; y no tiene nada que ver con el fin que todos los hombres tienen de manera natural (la intención de alcanzar felicidad), ni con la prescripción de

---

<sup>209</sup> Lo cual no es más que la constatación de la necesidad de contar con unos principios objetivos, inspiradores del orden social.

<sup>210</sup> ALVARADO DÁVILA, Víctor. «Ética y Filosofía del Derecho en Kant y su influencia en la Declaración de los Derechos Humanos», en *Praxis*, julio-diciembre 2008, 62, pp. 43 y 44.

los medios para lograrlo; de modo que por esa razón ese fin no tiene en absoluto que mezclarse con aquella ley, como fundamento de determinación de esta<sup>211</sup>.

Y sin duda de influencia importante en el pensamiento jurídico del siglo XIX son pensadores como Juan Amadeo FICHTE (1762-1814), Frederic William HEGEL (1770-1831) o Frederic KRAUSE (1781-1832). Para HEGEL, los principios generales son la base de la ley y deben determinarse adecuadamente para que sobre ellos se asienten las determinaciones legales. Según el filósofo alemán, «el ámbito de las leyes debe ser por un lado una totalidad cerrada y terminada, mientras que, por otro, es la continua necesidad de nuevas determinaciones legales. Pero dado que esta antinomia ocurre con la especialización de los *principios universales* que permanecen invariables, el Derecho se mantendrá intacto en un código terminado, siempre que esos *principios universales* sean comprensibles y presentables para sí, separados de su especialización»<sup>212</sup>.

La renovación del Derecho se llevó a cabo por medio de «la ley», copiosa y exuberante. Los principios que en cada momento se estimaron como fundamentales y rectores de la actividad legislativa se fijaron en una Constitución, cuyos preceptos básicos habían de ser desarrollados por las leyes, promulgadas por las Cortes, como órgano de la voluntad nacional. El Gobierno de la nación dictaría las normas complementarias a seguir.

Así, el Derecho se hizo inestable y mudable, pues los vaivenes de la política determinaron a cada paso constantes cambios y rectificaciones de la legislación, dando lugar a la promulgación de diversas constituciones y leyes, que respondían a la tendencia dominante en cada momento. Por otro lado, establecidas las leyes por imposición de los gobernantes, que querían implantar sus propias concepciones, en contra muchas veces del sentir común, aquellas perdieron su autoridad y prestigio. La desobediencia o el incumplimiento de las leyes se convirtieron en un mal endémico y se produjo un divorcio entre lo que aquellas ordenaban y lo que en la práctica ocurría, creando una conciencia de menosprecio a la ley.

La ciencia jurídica clásica española fue cayendo en el olvido. La nueva literatura jurídica se desligó totalmente de la tradición. La tendencia racionalista y contraria al Derecho natural tradicional dominó la primera parte del siglo XIX.

---

<sup>211</sup> KANT, Immanuel. *Teoría y Praxis*. Trad. Emilio Estiú. Prometeo Libros, Buenos Aires, 2010, p. 33.

<sup>212</sup> HEGEL, Georg W. F. *Fundamentos de la Filosofía del Derecho*, cit., p. 206

Pero pronto, los primeros Códigos Civiles empezaron a hacer referencia a los principios generales del Derecho, como nuestro Código Civil, que ya en el artículo 1.1 establece que las fuentes del ordenamiento jurídico español son la ley, la costumbre y los principios generales del Derecho.

En esta evolución histórica es, por otro lado, relevante la separación, al menos conceptual, pero generalmente presente en el pensamiento jurídico, entre Derecho público y Derecho privado, si bien muchas de sus notas definitorias pueden ser objeto de crítica y reformulación, haciendo más difusa su distinción.

Lo que sí parece acompañar a uno y otro concepto de dichos ámbitos del Derecho (público y privado) son también unos principios jurídicos distintos.



## 10) Los principios individuales y los principios colectivos. Derecho público y Derecho privado.

El Derecho no se concibió originariamente como un sistema. Las normas jurídicas se iban formulando a medida que el desarrollo de la vida social demandaba una regulación específica para una situación concreta. Posteriormente, cuando el conjunto de normas presenta ya un desarrollo considerable, estas normas se agruparán formando series<sup>213</sup>.

Que sea uno u otro el criterio con el que se agrupan las normas, o que se combinen varios de ellos, da al sistema general del Derecho un sello característico.

La agrupación más común desde la época romana es la que distingue Derecho público de Derecho privado. El *ius publicum* sería el establecido por los órganos rectores de Roma para regular lo que interesaba a la comunidad, y el *ius privatum* sería el formulado por los particulares para regir las relaciones entre ellos.

Aunque fue CICERÓN el primero que se refirió al Derecho público, diciendo que son Derechos públicos los que son propios de la ciudad y del imperio<sup>214</sup>, es la definición de ULPIANO contenida en las Instituciones de Justiniano<sup>215</sup> la que marca la referencia doctrinal: «*Publicum ius est quos ad statum rei Romanae spectat, privatum quod ad singulorum utilitatem: sunt enim quaedam publice utilia, quaedam privatim*» («Es Derecho público el que se refiere al estado de la cosa pública, privado el que se refiere a la utilidad de los particulares, pues hay cuestiones de interés público y otras de interés privado»). «*Publicum ius in sacris, in sacerdotibus, in magistratibus consistit*»<sup>216</sup>.

Pero ley pública es tanto la que emana del pueblo romano como la que vincula al pueblo romano<sup>217</sup>.

El *ius publicum*, por tanto, es el que considera la condición del Estado y el *privatum* el que atiende a la utilidad de cada uno. De hecho, esta distinción hace coincidir el Derecho privado con lo que es objeto regulado por el *ius civile* y el

---

<sup>213</sup> GARCIA GALLO, Alfonso. *Manual de Historia del Derecho Español (I)*, cit., p. 262.

<sup>214</sup> «*publica iura quae sunt propria civitatis atque imperi*». CICERO, M. T., *De Oratore*, I.46.

<sup>215</sup> D. 1.1.1.2.

<sup>216</sup> BLANCH NOUGUÉS, Juan Manuel y PALOMO PINEL, Carmen. «*Ius publicum y Ius privatum en la experiencia histórica del Derecho. Un ejemplo insólito en las distinciones de Bártolo expuestas a través de esquemas*», *Revista General de Derecho romano*, 18, 2012.

<sup>217</sup> ANKUM, Hans. «La noción de “*Ius publicum*” en Derecho romano», *Anuario de Historia del Derecho español*, 53, 1983, p. 8.

*honorarium*, es decir, con lo referente a procedimientos en juicio y a las relaciones personales y económicas entre particulares.

La Alta Edad Media se caracteriza por una falta absoluta de sistematización del Derecho. No se siente en esta época la necesidad de agrupar u organizar las normas jurídicas<sup>218</sup>.

Ya en la Edad Moderna la distinción entre Derecho público y privado adquiere mayor profundidad. Aunque se repite la definición romana, la distinción de la esfera pública y la privada corresponde de hecho a la que se establece entre justicia distributiva (del todo con las partes) y la conmutativa (de las partes entre sí). Sin oponerse todavía un Derecho a otro, público frente a privado, ya que todo Derecho tiende al bien común, los juristas contemplan ahora una doble realidad, que constituyen la comunidad y las personas.

CUJAS<sup>219</sup>, en Francia, destaca el carácter de superioridad con que actúa el Estado y el autoritario de las normas públicas, frente a los términos de igualdad en que actúan entre sí los particulares y la libertad con que proceden.

MONTESQUIEU considera el Derecho público como aquel que regula las relaciones de los gobernantes con los gobernados, y el privado como el que rige las de los ciudadanos.

La plena oposición entre Derecho público y privado sólo aparece en los tratadistas de política que mantienen el origen contractual de la sociedad y del Derecho y en los iusnaturalistas racionalistas, porque tratan precisamente de delimitar la esfera de actuación libre y potestativa de los individuos frente a la sometida al poder autoritario y necesario del Estado<sup>220</sup>.

Es en la Baja Edad Media, a partir del siglo XIII, cuando las normas que se refieren al Estado y sus instituciones cobran especial importancia, por el desarrollo y consolidación del poder de los reyes y de los Estados. Por ello, debido a que consideran como función propia de los mismos el mantenimiento del orden público y la represión de los delitos, se integrará en el Derecho público todo el Derecho penal.

---

<sup>218</sup> GARCIA GALLO, Alfonso. *Manual de Historia del Derecho Español (I)*, cit., pp. 263 y 267.

<sup>219</sup> CUJAS, Jacques (1522-1590), también conocido como *Cuiacius*, jurista francés que constituye la figura más destacada del segundo renacimiento del Derecho romano.

<sup>220</sup> GARCIA GALLO, Alfonso. *Manual de Historia del Derecho Español (I)*, cit., p. 268.



Pero es a partir del siglo XV cuando se desgaja del Derecho público, como una parte especial del mismo, todo cuanto se refiere a la **Hacienda del Estado**, que tiene órganos y procedimientos propios de actuación. También el Derecho de la guerra y de la organización militar adquirirá una especial significación en esta época. El *Ordenamiento de Montalvo* (1484) recoge, por primera vez en las recopilaciones castellanas que van adaptando y modificando el modelo de Las Partidas, una regulación específica sobre las rentas reales y la organización de la Hacienda, dada la importancia creciente que adquiere la organización pública y la economía en la gestación de los Estados modernos<sup>221</sup>.

Durante los siglos XVI a XVIII se completa esta progresiva especialización del Derecho público. Se separa así lo político, en sentido estricto, como lo referente a la constitución del Estado y los derechos del rey, de las cuestiones de gobierno y policía, que abarcan la múltiple actividad del Estado en materias de orden público, gobierno de las ciudades y pueblos, administración de justicia, economía, abastos, etc. Por otro lado, del Derecho público interno del Estado se separa el internacional que regula las relaciones entre los Estados. Se distingue un Derecho público universal (predominantemente teórico y válido para todos los países) de un Derecho público nacional (sobre el Derecho positivo de un país). Y así, se escriben libros y tratados de *iure fisci*, o Derecho de Hacienda, o de Derecho militar, o de Policía o administración. La *Recopilación de Castilla* (1567) añade un libro entero dedicado a la Hacienda. También la *Recopilación de Indias* (1680) dedica un libro a la Hacienda. Esta importancia que se atribuye a la Hacienda se refleja igualmente en la *Novísima Recopilación de España* (1805), donde se dedica un libro completo a los impuestos, de los cuatro que se consagran al Derecho del gobierno y la administración.

En el siglo XIX y XX se acentúa aún más la distinción entre Derecho público y privado, llegando algunos autores incluso a considerarlos como dos ordenamientos distintos y no como dos partes de un mismo ordenamiento. Así, se señalan como criterios de distinción los siguientes:

- Por el sujeto que actúa, el Estado o los individuos.
- Por el fin o interés que predomina, el general o el particular.
- Por la naturaleza de las normas, que son un mero instrumento al servicio del Estado en el Derecho público, o la expresión de la libertad del individuo en el Derecho privado.
- Por el carácter de su observancia, necesaria en el Derecho público y potestativa en el privado.

---

<sup>221</sup> GARCIA GALLO, Alfonso. *Manual de Historia del Derecho Español (I)*, cit., p. 272.

Pero estas distinciones llevan a una disgregación del contenido mismo de estos Derechos y de las instituciones jurídicas, pues si atendemos al sujeto que actúa, un mismo contrato de compraventa será público o privado, según intervenga o no el Estado; si atendemos al interés general, también sería pública la propiedad o la familia; y si atendemos a la necesidad de su observancia, serán públicas también casi todas las instituciones privadas, pues en ellas hay normas imperativas y otras voluntarias. Así, muchos juristas denuncian la invasión del Derecho público en el privado, cuando se regulan instituciones privadas con carácter imperativo, o se destaca en ellas su función social, o se dictan otras normas que regulan Derecho privado, pero se ajustan a lo característico del Derecho público. Del mismo modo, cuando interesa al Estado, se recurre a la «privatización» de instituciones públicas, a las que se aplican criterios de Derecho privado. La consecuencia de todo ello es que la distinción en la actualidad del Derecho público y el privado resulta cada vez más confusa. O quizás predomina en cualquier caso el interés del Estado tanto en la regulación del Derecho público como privado<sup>222</sup>.

Otro de los problemas del Derecho que se plantearon en el siglo XIX fue el de establecer una conciliación entre los intereses de los individuos particulares y los de la comunidad o los de los distintos grupos, más o menos mayoritarios, que la integran. Es decir, como conciliar el bien individual con el colectivo.

El mundo antiguo clásico estaba dominado por un poderoso individualismo, aunque en la época postclásica trató de mitigarse en un intento de fortalecer al Estado, en proceso de desintegración.

También desde antiguo, cuando se reconoce que una actuación otorga un *ius*, es lícita, implícitamente concede a la persona el poder o la facultad de actuar, es decir, de que use de su derecho, se le reconoce algo que es suyo. La justicia supone entonces precisamente dar a cada uno lo suyo, su derecho. Esta es la acepción de *ius* como posesión o poder sobre una cosa o la facultad de actuar, que en nuestros días se denomina derecho subjetivo. Pero este derecho subjetivo individual puede ser ejercido o no, según la voluntad del sujeto con plena libertad. Surge entonces el concepto de *libertas*, libertad, como «facultad natural por la que cada cual hace lo que le place, siempre que no lo prohíban la fuerza o las leyes»<sup>223</sup>. Es decir, la facultad de actuar lícitamente. En la esfera de la organización social y política, prevalece el uso de la palabra *libertas*, libertades, en el sentido de *derechos*. La concesión,

---

<sup>222</sup> GARCIA GALLO, Alfonso. *Manual de Historia del Derecho Español (I)*, cit., p. 275.

<sup>223</sup> FLORENTINO, D. 1,5.4 jurista romano del siglo II d.C., cuya definición recogieron los compiladores de Justiniano: *libertas est naturalis facultas quod cuique facere libet, nisi quod vi aut iure prohibeatur*.

alegación o defensa de libertades supone la de ciertos derechos. Las libertades individuales son también derechos, sociales y políticos.

Paralelamente y enfrente del *derecho subjetivo* está la obligación<sup>224</sup>, que surge como correlato a los derechos subjetivos de los ciudadanos, en el ámbito del *ius civile*, pero que también se extiende a los deberes con la comunidad, con el Estado y la organización social.

Posteriormente, con el influjo del cristianismo, a partir del siglo IV d.C., surge una conciencia que promocionaba la ayuda y la protección social de los individuos, marginando la individualidad. Casi todo aparece como obra anónima del pueblo de Dios. El interés colectivo prevalece sobre el individual.

Para los Padres de la Iglesia, hay valores y principios que el poder no puede vulnerar. Cuando los cristianos son perseguidos por las leyes romanas defienden los derechos que la ley natural atribuye a todos los hombres. De esta forma, el ordenamiento jurídico secular y el poder ordenador de las autoridades se enfrenta con los derechos de las personas, que aquel debe respetar, puesto que no nacen de una concesión o reconocimiento del ordenamiento o del poder, sino del Derecho natural.

El pensamiento cristiano proclama también como preceptos positivos, el amor al prójimo como a uno mismo y la fraternidad humana. Por ello trata de armonizar el interés individual con el común de la sociedad. Y la Iglesia condena el egoísmo, el beneficio particular en perjuicio de los demás y todo pensamiento o actuación individual que constituya un peligro para la colectividad. Pero esto, no obstante, se opone también a la anulación de la conciencia y de las personalidades individuales, aunque el Derecho se debe dirigir siempre al bien común.

Los fueros municipales de los siglos XII y XIII se conceden para que todos vivan en paz y en justicia, tanto los ricos como los pobres.

Durante la Edad Media fueron frecuentes los reconocimientos de libertades y privilegios, como exenciones de situaciones gravosas y ciertos derechos excepcionales, nacidos de una concesión del propio poder, del propio ordenamiento jurídico. Las *libertades*, municipales, eclesiásticas, políticas, etc., fueron alegadas y defendidas repetidamente con posterioridad, durante la Baja Edad Media y en la Edad

---

<sup>224</sup> FLORENTINO, lo define como «*Obligatio est iuris vinculum quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei secundum nostrae civitatis iura*»: «la Obligación es un vínculo jurídico por el que necesariamente somos compelidos a realizar una determinada prestación según los derechos de nuestra ciudad» (Inst. 3.13 pr.).

Moderna, frente a toda nueva ley del Estado que pretendiera desconocerlas, basándose precisamente en la concesión anterior del propio Estado y en su antigüedad. Así, las personas y grupos que habían conseguido derechos y libertades buscaban su reconocimiento periódico, que les diera seguridad, basándose en la propia concesión del Estado y en el tiempo.

El reconocimiento del Derecho natural como un ordenamiento válido y eficaz que se aplica y condiciona el formado por los hombres, lleva consigo que los derechos que aquel reconoce a la comunidad o a los individuos, armonizados según la doctrina del Bien Común, se encuentren también reconocidos por el Derecho español. El conflicto entre lo que el Derecho del Estado establece y los derechos que el Derecho natural reconoce a las personas, no se planteará en España hasta el siglo XVIII.

A partir de entonces, la pugna entre el Estado, que trata de ampliar su esfera de acción, y el individuo, que pretende conservar su autonomía, al negarse ya la vigencia por encima de uno y otro del Derecho natural, derivará en una oposición abierta e inmediata entre el ordenamiento jurídico positivo del Estado, el Derecho objetivo, y los derechos subjetivos de los individuos. No pudiendo basarse estos ya en el Derecho natural de origen divino, se acude a considerarlos como innatos al hombre, naturales, es decir, que se poseen ya en el estado de naturaleza, previo a la sociedad, que se supone formada por un pacto entre los hombres, encaminado precisamente a salvaguardar estos derechos. El Derecho objetivo se convierte así, en cierto modo, en el Derecho subjetivo del Estado, enfrentado a los derechos subjetivos de los individuos.

El auge del individualismo no se produce hasta el siglo XVIII, en que autores como ROUSSEAU o KANT explican que el problema principal de la sociedad es encontrar una forma de colaboración en la que se asegure el máximo de libertad y respeto al individuo. Y es el siglo XIX el que presencia el triunfo absoluto del individualismo y del liberalismo. Es entonces cuando el interés de la comunidad pasa a segundo plano y el Derecho pasa a basarse en la obtención del máximo provecho para cada uno, atribuyendo a cada uno lo suyo, como decían los clásicos romanos, mirando sólo al beneficio o utilidad del individuo y no al perjuicio que pueda causar a los demás. En estas circunstancias, el individualismo y el liberalismo sólo favorecen a las clases aristocráticas y burguesas.

Como reacción a esta situación, el socialismo pondrá el centro de su doctrina el bien de la colectividad, degradando al máximo los intereses y derechos individuales.

Frente a estas situaciones enfrentadas, la doctrina de la Iglesia a finales del siglo XIX trata de armonizar el Bien Común y el Bien individual con la teoría de la Justicia Social.

Desacreditadas las doctrinas que se referían a un estado de naturaleza en el que se habían formado los derechos subjetivos, y bajo la idea del positivismo, que sólo considera existente el Derecho que ha sido formado por los hombres, se niega a los derechos subjetivos toda existencia propia e independiente del Derecho del Estado, del Derecho objetivo. Los derechos subjetivos quedan reducidos a un mero concepto técnico, que expresa la situación creada por las reglas del Derecho objetivo, que se refieren al individuo y cuyo cumplimiento depende de la voluntad de este.

No obstante, el Derecho objetivo siempre ha reconocido los derechos individuales de las personas adquiridos al amparo del mismo, así como su firmeza en el tiempo, de modo que cualquier cambio en el Derecho objetivo que pretenda limitar o suprimir aquellos, no debe afectar a los que ya tiene adquiridos el individuo y sólo únicamente a los que pueda adquirir. Principio este del **respeto a los derechos adquiridos** que es negado por muchos juristas positivistas, en cuanto supone una limitación al poder del Estado y a los fines buscados por el legislador. En cualquier caso, este principio tiene carta de naturaleza en nuestro Derecho positivo, en cuanto cierta limitación, no absoluta, de la retroactividad de las normas, que recoge nuestro Código Civil y la propia Constitución española en materia sancionadora, y que el Tribunal Constitucional concreta en la doctrina de la retroactividad media y la prohibición de la retroactividad máxima por lesiva de la seguridad jurídica.

Podemos, por tanto, extraer de esta evolución histórica una serie de guías, valores y principios, que podemos resumir en los siguientes:

- La búsqueda de una conciliación de los intereses individuales y los intereses de la colectividad como grupo
- La conciencia de solidaridad social
- La prevalencia, según las circunstancias, del interés colectivo
- La necesidad de armonizar el interés individual con el interés común, como principio del pensamiento cristiano
- La no anulación nunca de la conciencia y personalidad individual
- El Derecho se debe dirigir siempre al Bien Común
- Prevalciendo el interés colectivo, se debe asegurar un máximo de libertad para el individuo

- Doctrina de la Iglesia de la Justicia Social: armonización del Bien individual y del Bien Común
- La justicia como fundamento del Derecho, moderada por la equidad. Y la paz como fundamento de la justicia.

No obstante, en el ámbito del Derecho público, en general, entramos en el reinado del positivismo jurídico, a partir de la dogmática conceptualista del siglo XIX, si bien el término *positivismo* no tiene un significado unívoco, como hemos señalado anteriormente, sino que designa posiciones doctrinales muy diversas.

BOBBIO<sup>225</sup> definió el positivismo jurídico como la doctrina según la cual no existe más Derecho que el positivo, entendiendo este como el Derecho puesto por el poder soberano del Estado mediante normas generales y abstractas, es decir, como ley.

Por su parte, SCARPELLI<sup>226</sup> lo define como la concepción que explica el Derecho como un sistema coercible, coherente y completo de normas que son identificadas como tales con independencia de su conformidad con las exigencias de la moralidad.

Hay que señalar, no obstante, que la presencia de los principios generales del Derecho en el mundo actual de la ciencia jurídica ha ido *in crescendo* como reacción a la aplicación de un positivismo exacerbado que socaba precisamente el fin último del Derecho, la Justicia, sobre todo cuando la proliferación legislativa incontrolada socaba la seguridad jurídica.

Ya el Estatuto de la Corte Permanente de Justicia Internacional de la Haya, de 13 de diciembre de 1920, había establecido que la Corte aplica los «principios generales de Derecho reconocidos por las naciones civilizadas». Posteriormente, la Carta de las Naciones Unidas, recoge la Corte Internacional de Justicia como órgano judicial principal de las Naciones Unidas, que actúa de conformidad con el Estatuto citado.

Nuestra Constitución de 1978 adopta, como se ha dicho, un modelo de principios y valores, frente a un positivismo puro y duro.

El Tribunal Supremo, en jurisprudencia reiterada<sup>227</sup>, señala que los principios generales del Derecho forman parte del ordenamiento jurídico español, en general

---

<sup>225</sup> BOBBIO, Norberto. *Il positivismo giuridico. Lezioni di Filosofia del diritto*. G. Giapichelli Editore. Turín, 1996, pp. 15 y 17.

<sup>226</sup> SCARPELLI, Uberto. *Qué es el positivismo jurídico*, Cajica. Puebla (México), 2001, pp. 91 y 207.

<sup>227</sup> Por todas, la STS, sala 3.ª, de 15 de abril de 2002, Rec. núm. 9281/1996, ponente D. Rafael Fernández Montalvo.

(arts. 1.1 y 1.4 CC) y muy especialmente del ordenamiento jurídico administrativo, al que frecuentemente se le ha calificado de «principal», por la importancia y trascendencia que en él tienen tales principios. El Derecho administrativo es en gran medida desde sus comienzos, y lo sigue siendo en la actualidad, decantación de principios generales del Derecho efectuada por la jurisprudencia. Incluso, la concepción institucional de nuestro ordenamiento, que va más allá de lo que expresamente positivizan las normas escritas, encuentra un seguro asidero en el clásico párrafo de la «Exposición de motivos» de la Ley de la Jurisdicción de 1956. El propio artículo 103.1 de la Constitución, que declara el pleno sometimiento no sólo a la ley sino al Derecho en su conjunto, es decir, al ordenamiento jurídico formado fundamentalmente por la ley, pero también por los principios generales del Derecho, constitucionaliza la idea básica de que la legalidad a la que está sujeta la Administración es comprensiva de estos principios generales.

Y estos principios generales del Derecho tienen también una vertiente legislativa o principios de la legislación, tanto materiales (de adecuación de su contenido al resto de principios y valores del ordenamiento jurídico y de la Constitución) como formales (de sometimiento a unos principios de elaboración y formulación de las leyes) que no dejan de tener un profundo valor por ser los que garantizarán la efectividad del contenido material de las normas.





## 11) La técnica normativa y los principios generales del Derecho

Como indicaba KRIELE<sup>228</sup>, la «Teoría de la Legislación» se articula, usualmente, en dos partes básicas, a saber, la que se ocupa de los principios y la que se ocupa de las cuestiones prácticas. Los principios se refieren, sobre todo, a los principios filosófico-jurídicos, a las máximas de justicia, de libertad, de igualdad, de proporcionalidad, etc. Las cuestiones prácticas se refieren a la estructura de la norma, al lenguaje normativo, a la determinación de su contenido, a las cláusulas generales, a las leyes de caso único, a los preámbulos, a los plazos, a las remisiones, al procedimiento, etc.

El Derecho se expresa normalmente mediante la palabra escrita, aunque también se expresa de forma oral. Incluso las acciones y omisiones pueden constituir, en ciertos momentos, la expresión de una norma, no sólo una actitud del sujeto ante una situación dada a la que se atribuya un determinado efecto jurídico.

Actualmente se achaca al lenguaje jurídico una complejidad y especialización excesiva que hace que las normas sean oscuras y difíciles de entender por los ciudadanos, y que resulten sólo accesibles a los profesionales del Derecho.

Los principios generales del Derecho, como valores e ideas que inspiran la formulación de las normas concretas, tienden a expresarse, cuando lo son, en fórmulas sencillas y concisas, entendibles por todo el mundo, en la medida en que se consideran las pautas, guías, ideales, valores a seguir por toda la comunidad y por tanto conocidos y asumidos por todos, de tal forma que toda la sociedad los asume y los entiende, incluso aunque no fueran explicitados de forma expresa.

Los juristas romanos huían de las definiciones, aunque sí trataron de especificar el contenido de determinadas voces jurídicas.

El *Liber Iudiciorum* establecía que **la ley debía ser escueta y clara**.

Desde la Baja Edad Media, el deseo de justificar las novedades que se introducen, hace que las leyes no sólo se razonen, sino incluso que a veces adopten un tono persuasivo con el que el legislador trata de convencer a los súbditos de las excelencias de la ley, recurriendo para ello al **auxilio de valores y principios** por todos aceptados y conocidos.

---

<sup>228</sup> KRIELE, Martín. 2000, Salamanca. «Máximas para el arte de legislar», en *III Jornadas de Derecho Parlamentario: La función legislativa de los Parlamentos y la técnica de legislar*. Univ. de Salamanca. Salamanca, 2000.

El despotismo ilustrado y el sistema liberal, bajo el influjo del positivismo, acude en cambio a la forma de preceptos categóricos e imperativos, más objetivos y menos abstractos.

La llamada ciencia de la legislación, en la que destacan MONTESQUIEU o BENTHAM, recomienda **que las leyes sean simples, concisas**, sin retórica y ostentación, con una construcción gramatical directa y clara, de modo que pueda **entenderlas un hombre medio**.

En la actualidad constituyen un clamor las voces en pro de una técnica legislativa adecuada, en los procedimientos de elaboración de las normas, que garantice la seguridad jurídica. CAZORLA PRIETO pone de relieve la necesidad de una técnica normativa precisa, analizando las deficiencias que amenazan el lenguaje jurídico con el peligro de desfigurarle y atentar contra la seguridad jurídica<sup>229</sup>.

Existen, además, diversas directrices en este sentido, como la Resolución de 28 de julio de 2005, de la Subsecretaría del Ministerio de la Presidencia, por la que se da publicidad al Acuerdo del Consejo de Ministros, de 22 de julio de 2005, por el que se aprueban las Directrices de técnica normativa (BOE de 29 de julio de 2005). Sin embargo, dichas directrices afectan a la elaboración de las normas reglamentarias y proyectos normativos del Gobierno, en el ámbito estatal, pero no a la elaboración de las leyes, que corresponde a las Cortes Generales, ni en el ámbito autonómico.

Del mismo modo, la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPACAP), y la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (en adelante LRJSP), ambas publicadas en el BOE de 2 de octubre de 2015, establecen ciertos elementos de control material y formal en el procedimiento de elaboración de las normas, que garanticen la calidad técnica de las mismas, que tiene carácter general para todo tipo de normas, aunque puede afectar a los anteproyectos y proyectos de ley, además de a las normas reglamentarias, pero no vinculará al poder legislativo.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional ha aclarado que el control de constitucionalidad de las leyes no lo es de la calidad técnica de las mismas, por lo que los defectos de las normas en este sentido no acarrearán, con carácter general, problemas de constitucionalidad de las leyes<sup>230</sup>.

---

<sup>229</sup> CAZORLA PRIETO, Luis María. *El lenguaje jurídico actual*. 2.ª ed. Aranzadi, Pamplona, 2014.

<sup>230</sup> Véanse las SSTC 109/1987, de 29 de junio (ponente Fernando García-Mon y González Regueral), FJ 3.º.c), 341/1993, de 18 de noviembre (ponente Fernando García-Mon y González Regueral), FJ 2.º, y 195/1996, de 28 de noviembre (ponente Tomás S. Vives Antón), FJ 3.º.

Aunque parece haber una cierta tendencia a reclamar que el control de las leyes y del resto de normas incluya también una evaluación previa y posterior sobre todos los aspectos formales y de oportunidad de las mismas, hoy por hoy no puede decirse que este control constituya una herramienta obligatoria para la vigilancia de la «limpieza» legislativa, en el sentido de adecuación de la elaboración y aprobación de las leyes a los principios generales del Derecho, y en particular a los principios legislativos consagrados en el artículo 9.3 de nuestra Carta Magna.

---

La STC 37/1981, de 16 de noviembre (ponente Francisco Rubio Llorente), FJ 2.º.A), decía que «no es competencia de este Tribunal la de velar por la perfección técnica de las leyes».  
En el mismo sentido, las SSTC 226/1993, de 8 de julio (ponente Luis López Guerra), FJ 4.º; y 225/1998, de 25 de noviembre (ponente Álvaro Rodríguez Bereijo), FJ 2.º.A).



#### IV. LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO Y EL DERECHO TRIBUTARIO

Nuestro Tribunal Supremo, en sentencia de 21 de abril de 1989<sup>231</sup>, señaló que el ordenamiento jurídico se integra ante todo por unos principios que son la atmósfera en que vivimos jurídicamente, el aire que respiran las normas: estas son una manifestación o exteriorización de las consecuencias detalladas que derivan de los principios que, al informar la totalidad del ordenamiento jurídico, han de inspirar siempre la interpretación de las normas.

Y como dice HERNÁNDEZ GUIJARRO<sup>232</sup>, la Constitución asegura una unidad del ordenamiento basado esencialmente en un orden de valores y no en simples reglas o regulaciones estancas de materias inconexas. Nuestra Constitución se decantó por un modelo de valores y principios, más que por un conjunto de regulaciones de instituciones públicas y derechos individuales.

Es por ello que serán los principios jurídicos constitucionalizados en el artículo 9.3 de nuestra Carta Magna, fundamentalmente, los que nos deben servir de referencia fundamental en este análisis.

Los principios constitucionales —irretroactividad, seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad—, como los otros que integran el art. 9.3 CE —legalidad, jerarquía normativa, responsabilidad— o los recogidos en otros artículos del texto constitucional (arts. 14, 25, 31.1) no son compartimentos estancos, sino que, al contrario, cada uno de ellos cobra valor en función de los demás y en tanto sirva a promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado social y democrático de Derecho (STC 27/1981, de 20 de julio, ponente Plácido Fernández Viagas, FJ 10.º).

Pero los principios generales del Derecho consagrados en el art. 9.3 CE constituyen mandatos dirigidos a los poderes públicos y, en especial, al legislador (SSTC 8/1981, de 30 de marzo, ponente Francisco Tomás y Valiente, Fundamento Jurídico 3.º —en adelante, FJ—; y 237/1993, de 12 de julio, ponente Eugenio Díaz Eimil, FJ 2.º).

En el plano puramente doctrinal, ya el profesor SAINZ DE BUJANDA<sup>233</sup>, en su intención de atribuir autonomía propia como rama del Derecho al Derecho financiero y tributario, define este como el conjunto de normas de Derecho objetivo **y de principios** en que esas normas se inspiran, que regulan la actividad financiera del

<sup>231</sup> Roj: STS 13288/1989, núm. 523, de 21 de abril de 1989 (Ponente, D. Javier Delgado Barrio).

<sup>232</sup> HERNÁNDEZ GUIJARRO, Fernando. «Los principios y garantías constitucionales en las Ordenanzas Fiscales»; en *Cuadernos Aranzadi de Jurisprudencia Tributaria*; Cizur Menor (Navarra), 2015, 78.

<sup>233</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho (I). Introducción...*, cit. pp. 28-46.

Estado, por lo que deben contar con autonomía propia al regular o encauzar una actividad pública, inspirada en principios político-sociales, que utiliza medios económicos y que se encamina a la consecución de fines de interés general. El Derecho financiero y tributario no consiste sólo en un conglomerado de preceptos positivos; requiere, además, la existencia de criterios definidores e interpretativos de rango fundamental que impriman unidad y armonía a los mandatos de la ley.

El establecimiento de un sistema tributario tiene en cualquier caso no solo un carácter jurídico, sino que presenta también un evidente carácter político y un manifiesto contenido económico<sup>234</sup>.

Por ello, el estudio y análisis del ordenamiento jurídico y político de las diferentes épocas históricas constituyen los cimientos sobre los que se deben levantar los principios generales informadores del Derecho financiero y tributario.

La Revolución francesa abolió viejos principios y sembró unos nuevos y unos valores modernos (libertad, igualdad y fraternidad), sobre los que se asentó el Estado liberal en el siglo XIX. Estos valores implicaron, por un lado, libertad como defensa de los derechos del ciudadano frente al poder estatal y, por otro lado, igualdad como suspensión de privilegios y de la división en clases sociales.

Pero a la vez, el Estado constitucional implantó el Derecho como base del mismo y los límites a su poder dejaron de estar asentados en valores morales, principios externos y criterios de justicia extrínsecos, sino que esos límites pasaron a fundamentarse en la propia norma del Estado, en la Constitución y sus leyes. El sometimiento al Derecho afecta a todo el Estado, en bloque. La ley somete a la misma a toda actividad administrativa.

Así, en los Estados decimonónicos, los textos constitucionales buscan concretar las normas que determinen y establezcan los ingresos y los gastos públicos, con dos objetivos fundamentales<sup>235</sup>:

- Delimitar el poder para establecerlos y realizarlos: el rey, las Cortes, el Gobierno, etc.
- Mantener a salvo los derechos de los ciudadanos.

En nuestro sistema actual, sin embargo, los derechos de los ciudadanos están en todo caso supeditados al interés general y al fin primordial del sistema tributario, que

---

<sup>234</sup> DAVID RICARDO hablaba ya de «*Principles of political economy and taxation*». Puede verse en RICARDO, David. *Principios de economía política y de tributación*. Trad. Valentín Andrés Álvarez. Seminarios y Ediciones. Madrid, 1973.

<sup>235</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho (I). Introducción...*, cit., pp. 312-332.

es el de la obtención de ingresos suficientes para sufragar los gastos públicos, que están en la base de la actividad del Estado social del bienestar y los servicios y en el cumplimiento de sus fines esenciales.

NEUMARK<sup>236</sup> es quizás uno de los autores que mejor ha sintetizado estos principios, en relación con el ámbito tributario, distinguiendo varios grupos de ellos en función del fin primordial que persigan, en íntima conexión con la organización del sistema tributario de un país.

Así, en un primer grupo distingue los fines que están relacionados con la Justicia, que denomina **principios político-sociales**, entre los que cita los de *Generalidad*, *Igualdad*, *Proporcionalidad* o gravamen sobre la capacidad de pago, y *Redistribución*.

En un segundo grupo de principios, relacionados con la eficacia en la asignación de recursos, encontramos los **principios político-económicos**, donde podemos citar los de *No intervención* en la economía de mercado, *Mínima intervención* en la esfera privada, y *Evitar distorsiones en la competencia*.

En tercer lugar, destaca los principios relacionados con la estabilidad económica, denominados **principios presupuestario-fiscales**. Son tales los de *Suficiencia*, *Capacidad de adaptación* o de incrementación, *Flexibilidad* (activa y pasiva), y *Favorecer el desarrollo económico*.

Y, en cuarto lugar, los calificados como **principios jurídico-tributarios**, dirigidos a asegurar la eficacia técnica u operativa del sistema tributario. Estos principios son los de *Congruencia y sistematización* de las medidas tributarias, *Transparencia* tributaria, *Practicabilidad*, *Continuidad*, *Economicidad* y *Comodidad*. Sobre ellos merece la pena detenerse brevemente:

- **Congruencia y sistematización** de las medidas tributarias. Según este principio, el sistema tributario debe atender sus distintas finalidades, sin ofrecer huecos ni contradicciones en su composición y estructura.
- **Transparencia** tributaria. De acuerdo con él, las normas tributarias deben ser inteligibles, claras y precisas, destacando los derechos y deberes que originan.

---

<sup>236</sup> NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Ministerio de Hacienda, Centro de Publicaciones. Madrid, 1994.

- **Practicabilidad.** Es decir, las normas tributarias deben ser practicables por los contribuyentes y aplicables por la Administración tributaria.
- **Continuidad.** La continuidad de las normas tributarias debe ser un principio esencial, para que gocen de vigencia continuada y estabilidad, y sus modificaciones se realicen sólo en el marco de reformas generales y sistemáticas. Ello no entra en contradicción con otros principios, como el de capacidad de adaptación y flexibilidad, pues estos últimos deben servir fundamentalmente a las variaciones, aumentos o disminuciones, de los tipos impositivos. Las normas tributarias (leyes y reglamentos, etc.), cuya modificación a corto plazo no resulte imperativa por razones de adaptación y flexibilidad, no deben ser objeto de reforma más que después de grandes intervalos de tiempo y, en lo posible, en el marco de reformas generales y sistemáticas.
- **Economicidad.** Este principio impone que la estructura del sistema tributario y la composición de sus elementos no ocasione gastos a la Administración o a los propios contribuyentes, en la gestión, recaudación e inspección de los tributos, que sobrepasen el mínimo imprescindible, de forma que permitan alcanzar los principios político-económicos y político-sociales de la imposición.
- **Comodidad.** Según este principio, el contribuyente debe disponer de todas las facilidades posibles para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En nuestro texto constitucional, es el artículo 31.1 CE el que explicita los principios impositivos, más en línea con los que NEUMARK denomina principios político-sociales. Establece el citado artículo 31.1 que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio», principios todos ellos interrelacionados e interdependientes<sup>237</sup>.

El sometimiento al Derecho afecta a todo el Estado, en bloque. La ley somete a la misma a toda actividad administrativa. Y en la consecución de todos estos principios, la Administración pública, por mandato constitucional del artículo 103.1 CE, tiene un

---

<sup>237</sup> ARRIETA señala la dificultad intrínseca de aislar cada principio sin el auxilio del resto de ellos, derivada del hecho de que todos ellos conforman el ideal de justicia tributaria (ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan. «Sistema tributario y Constitución». *Cuadernos de Derecho Público*, 25, 2006, p. 135).



papel fundamental, en cuanto sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia... con sometimiento pleno a la ley y al Derecho.

Durante gran parte del siglo XIX, las dos vertientes de la actividad financiera del Estado (ingresos y gastos) estaban íntimamente relacionadas, en aras a conseguir los objetivos anteriores, en la institución del Presupuesto.

Así, los representantes del pueblo, reunidos en la Asamblea, el Parlamento, eran los que debían aprobar todo ello, tanto los ingresos como los gastos. Y la aprobación y aceptación se hacía año a año, tanto de unos como de otros, partiendo del principio de que el rey no podía exigir nada más allá de lo que el pueblo autorizara: **principio de la anualidad de los impuestos**.

Pero herederos aún de la tradición del Antiguo Régimen, la aceptación de los tributos y recursos públicos se hacía con el carácter de límite temporal (un año) y cuantitativo (el importe de los gastos y necesidades del Estado en ese año). Se partía aún de la idea medieval de «concesión» de recursos, de ayuda o consentimiento, de los estamentos al rey.

Ambos aspectos, tributos y gastos, eran aprobados por el Parlamento en el Presupuesto, con ese carácter limitativo. Y la concepción del Estado de Derecho, de sometimiento de todo el poder al Derecho, a la norma, hizo precisamente que el presupuesto se aprobase siempre por ley, aunque materialmente no lo sea, puesto que, en principio, sólo contenía importes, cifras, datos y cálculos, de gastos y de ingresos<sup>238</sup>.

La Constitución de 1812 establecía que, si el rey negare la sanción a los presupuestos propuestos, ya no podrá volver a tratarse el mismo asunto en las Cortes de aquel año, pero sí en el siguiente. A la tercera ocasión, los proyectos de ley quedaban automáticamente aprobados. Además de buscar el consenso con el rey, subyace también aquí, en cualquier caso, la idea de que las leyes deben hacerse con calma, con tranquilidad y análisis suficiente.

---

<sup>238</sup> La regulación de los presupuestos de gastos e ingresos y de los tributos del Estado, aparece en la historia del constitucionalismo español en los textos de las diferentes cartas constitucionales:

- Constitución de 1812: arts. 147, 148, 149 y 338
- Constitución de 1837: arts. 72 y 73
- Constitución de 1845: arts. 75 y 76
- Constitución de 1869: arts. 15 y 100
- Constitución de 1876: art. 85
- Constitución de 1931: arts. 44, 109 y 115

Es reseñable también el art. 33 de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, de 1 de julio de 1911, que define ya nítidamente el contenido de los presupuestos y la previsión de ingresos para realizarlos.

Cuando fue poniéndose de manifiesto lo arcaico e ineficaz de esta limitación de recursos anual al importe aprobado en el presupuesto, tuvo lugar la reacción, primero por la vía de introducir en los mismos presupuestos normas jurídicas que establecían precisiones normativas para regular distintos aspectos tributarios, y finalmente con la aprobación de leyes independientes que establecían el marco general y la regulación de los distintos tributos, que pasarían a exigirse de forma indefinida, siempre que se cumpliesen los presupuestos objetivos y subjetivos, y los hechos que la propia ley sometía a imposición.

Se separaban de esta forma, por un lado, la regulación jurídica de los tributos, que se hacía en leyes materiales en cuanto al contenido, y por otro, el cálculo anual de su importe global, como simple previsión cuantitativa que se incorporaba a los presupuestos. Por el contrario, los estados de gastos sí que reforzaron su papel de límites cuantitativos reales y eficaces, que en ningún caso podían sobrepasarse, a partir del principio de que el Estado no debía gastar más allá de las necesidades que le impusieran los distintos compromisos y servicios que la actividad pública exigiera.

Se producía así, a fines del siglo XIX, la separación definitiva entre el Derecho tributario y el Derecho financiero, concebido este como Derecho de los gastos públicos o Derecho presupuestario.

Pero es importante destacar la historia y el origen del Derecho tributario, puesto que el principio del que emana desde la Revolución francesa y durante todo el siglo XIX, es el de la limitación del poder, la proscripción de la arbitrariedad y la defensa de los derechos individuales de los ciudadanos frente a los abusos de los gobernantes, si bien principios de eficacia fundamentalmente, hicieron que este Derecho tributario se escindiera del presupuesto y adquiriese autonomía propia.

Por ello, la separación e independencia del Derecho tributario respecto del presupuesto y su asentamiento en leyes permanentes e indefinidas, ofrecía en principio certidumbre, tanto al Estado, que contaba con recursos permanentes, periódicos y bastante previsibles, como a los ciudadanos, a los que aportaba seguridad, puesto que la ley fijaba ya qué es lo que se les podía exigir y en qué circunstancias, sin que se les pudiese pedir más que aquello a que venían obligados. Como dice SAINZ DE BUJANDA, el principio constitucional de legalidad tributaria brotó a impulsos de un instinto defensivo, aunque se convirtiera en una regla de eficacia. Es pues este principio de seguridad el primero y el que permite, siguiendo su dictado, al principio de legalidad desplegar toda su eficacia.

Se sentía, pues, como una necesidad, la de poner a disposición de la Administración pública todos los recursos necesarios para cumplir la función que le encarga la sociedad en general y la Constitución en particular, para constituir un Estado Social y Democrático de Derecho, prestando los servicios que le son demandados por el pueblo. Y a ello debe contribuir el Derecho financiero y tributario. Pero debe ponerse de relieve también, como hace la doctrina, la necesidad de que ese incremento de facultades, poderes y potestades y el correlativo incremento de deberes y obligaciones de los ciudadanos, se correspondan también con un incremento de la responsabilidad<sup>239</sup>.

Pero las constituciones modernas no son sólo catálogos de máximas, dogmas, principios o valores, sino que se convirtieron en pequeños códigos de disposiciones jurídicas rodeadas de garantías eficaces, como puso de manifiesto PÉREZ SERRANO<sup>240</sup>.

Como indica SAINZ DE BUJANDA<sup>241</sup>, hay que analizar los supuestos políticos y sociales en que surgen las Constituciones, más que el contenido de las normas que contienen.

Si el constitucionalismo clásico surgió como una reacción del individuo frente a los poderes absolutos, el constitucionalismo actual trata de preservar la vida del Estado frente a las fuerzas que lo acosan.

El ordenamiento jurídico ha reflejado siempre a lo largo de la historia un gran esfuerzo del hombre para ordenar sus relaciones con las cosas en torno y con los demás hombres. En nuestro tiempo, ese esfuerzo es titánico, porque el mando de las normas apenas puede encauzar el torrente de los nuevos hechos.

Por ello, el papel de los principios generales del Derecho es hoy día el más relevante de todos. Sobre todo, por su incorporación en los textos constitucionales, en cuyo caso sirven además como criterios para interpretar las leyes y resolver las dudas sobre la intención del legislador, de acuerdo con el texto constitucional. Como dice OLLERO<sup>242</sup>, en el caso límite de absoluta y voluntaria contradicción entre lo que expresa la Constitución y lo que en la vida política realmente acontece, la Constitución nos servirá para profundizar en las intenciones que han podido llevar al legislador a la

---

<sup>239</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho (I). Introducción...*, cit., pp. 423 y ss.

<sup>240</sup> PÉREZ SERRANO, Nicolás. *Obras escogidas de Nicolás Pérez Serrano*. Introd. Nicolás Pérez-Serrano Jáuregui. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2017.

<sup>241</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho (I). Introducción...*, cit., pp. 423 y ss.

<sup>242</sup> OLLERO GÓMEZ, Carlos. «El sistema representativo», en *Revista de Estudios Políticos*. 119, 1961.

flagrante disparidad entre su texto y la forma con que se ejercita el poder por las mismas fuerzas políticas constituyentes.

Pero como expresa SAINZ DE BUJANDA, en los supuestos mucho más abundantes de contradicciones puramente parciales o transitorias entre las leyes políticas fundamentales y la realidad, es lícito pensar que la discrepancia no pone de manifiesto una p rfida intención del legislador, sino un divorcio, tal vez inevitable, entre los ideales de la vida política y las servidumbres que engendra el fluir de los hechos políticos y sociales.

Ello no debe servir para justificar siempre la realidad social del legislador, bordeando la Constitución o salt ndosela directamente, sino que debe y puede servir como **inicio de un proceso de rectificación y corrección** hacia el principio constitucional que le da sentido a la propia norma vulneradora.

### **Principios constitucionales financieros y tributarios**

Siguiendo a SAINZ DE BUJANDA<sup>243</sup>, podemos señalar un grupo de principios de carácter más general que afecta al sistema de producción de normas en la órbita financiera y tributaria y a la capacidad económica de los ciudadanos, como causa y medida de la tributación. Estos principios son fundamentalmente el de legalidad y el de capacidad contributiva o capacidad económica.

El sistema fiscal de un país ha de acompasarse a la evolución económica y a la situación social, lo que exige que la legislación tributaria no está subordinada a principios teóricos de imposición consagrados en el texto constitucional.

A principios del siglo XIX, la ley tenía como finalidad frenar el poder del rey, reservando a las Cortes, Cámaras o Parlamentos, la competencia para ordenar ingresos y gastos.

En la transición del siglo XIX al siglo XX, el papel de la ley pasa a ser el de limitar el margen de discrecionalidad de la Administración. Los impuestos suponen una limitación a la libertad y propiedad individual. La ley constituye la defensa del individuo y del orden económico liberal. La ley aportará así seguridad jurídica y garantía frente a reformas sociales o económicas por la vía fiscal. La ley hoy aportará seguridad, utilidad y justicia.

---

<sup>243</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho (I). Introducción...*, cit., pp. 423 y ss.

Lo útil en materia financiera no es que la Administración actúe deprisa, sino que actúe bien. No es cumplir un programa, sino que este sea justo. Mal pueden satisfacerse ambas exigencias si los impuestos se establecen precipitadamente, por agobios del Tesoro, sin que proceda un estudio sereno y sosegado por quienes tienen a su cargo la tarea de legislar.

La eficacia no es sólo cuestión de velocidad. Un sistema fiscal dará, a la larga, óptimos frutos si ha sido objeto de una paciente construcción. La ley sigue siendo la mejor garantía de justicia y seguridad. Ciertamente, que en ella pueden cobijarse preceptos injustos, confusos e insuficientes. Pero, mal arreglo tendrán, en cambio, los males provenientes de una acción administrativa ciega e irreflexiva.

Para tratar de dar respuesta a este problema SAINZ DE BUJANDA<sup>244</sup> realiza una propuesta de elaboración de las leyes financieras y tributarias, en la que se deberían tener en cuenta los siguientes aspectos:

- Composición y funcionamiento de las comisiones parlamentarias.
- Informe o asesoramiento de técnicos de Hacienda.
- Principios y normas procesales especiales para aprobar leyes fiscales.
- Enmiendas a los proyectos de ley.
- Votos particulares.
- Informes y memorias que aclaren su contenido y alcance, recordando antecedentes y calibrando sus efectos.

Debe tratarse de evitar también que las incidencias de la lucha política interfieran en las leyes financieras:

- Duración máxima de las intervenciones orales.
- *Quorum* reducido para discusiones, examen y votación en bloque.

Asimismo, se debe crear un Derecho parlamentario financiero, que tenga como objetivo:

- Aligerar de trámites las leyes.
- Mejorar su calidad técnica.

Por otro lado, la potestad reglamentaria debe quedar estrictamente circunscrita a la ejecución de las normas legales.

---

<sup>244</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho (I). Introducción...*, cit. pp. 430 y ss.

La proliferación de reglamentos de menor rango, órdenes ministeriales y circulares, constituye uno de los más graves peligros para el principio de legalidad. Se dictan con rapidez vertiginosa, con carácter interpretativo, pero no se limitan a aclarar el sentido de las normas legales en materia tributaria, sino que ensanchan o restringen, generalmente lo primero, los objetos imponibles. La mayoría de este tipo de disposiciones (circulares, instrucciones, resoluciones, etc.) deberían considerarse como meros actos administrativos, de aplicación interna de la Administración. Todo ensanchamiento de su eficacia sería contrario al principio de legalidad. Sin embargo, en la práctica tributaria la realidad es muy distinta, adquiriendo este tipo de disposiciones una relevancia efectiva que no tienen en el plano jurídico, puesto que son obligatorias para los funcionarios de Hacienda que precisamente deben aplicar las leyes, exigir los impuestos y recaudarlos, por lo que serán ellos los que utilizarán y emplearán las reglas y criterios que contengan dichas circulares e instrucciones, y se las impondrán a los contribuyentes, los cuales se ven frecuentemente compelidos a aceptar esos criterios, al menos en su aplicación inmediata, bajo la amenaza de la infracción tributaria, la cual se aplicará muy probablemente si existen tales criterios dictados, pero que serían mucho más difíciles de exigir y justificar en ausencia de los mismos.

Como ya señalaba SAINZ DE BUJANDA<sup>245</sup>, este género de disposiciones constituye uno de los más graves peligros para el principio de legalidad..., pues no se limitan a aclarar el sentido de las normas legales en materia tributaria, sino que ensanchan o restringen, generalmente lo primero, los objetos imponibles.

Esta situación está provocando graves trastornos y constituye una amenaza seria al principio de seguridad jurídica: el carácter interpretativo que se atribuyen esas órdenes permite, además, a los agentes de la Hacienda Pública aplicarlas en ocasiones con carácter retroactivo. Además, podemos decir sobre este tipo de productos normativos lo siguiente:

- Si se refieren a regulaciones legales confusas o incompletas dan origen a obligaciones o responsabilidades que la ley no señala y que las oficinas gestoras de impuestos no aplicarían de no dictarse estas disposiciones.
- Destruyen el entendimiento entre ciudadanos y Administración, derivado de la práctica administrativa de preceptos legales oscuros.

La objeción por parte de la Administración de que las órdenes y circulares no obligan a un acatamiento y que pueden impugnarse ante los órganos administrativos y

---

<sup>245</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho (I). Introducción...*, cit. pp. 439-440.

jurisdiccionales, no justifica que ensanchen las obligaciones tributarias al margen de la ley fiscal, aparte de la posible lesión de derechos que pueden llevar consigo, cuyo restablecimiento obliga generalmente a los ciudadanos a acudir a la jurisdicción ordinaria<sup>246</sup>.

Aunque la doctrina parece estar de acuerdo con algunos principios del Derecho financiero tributario, como el de legalidad y el de capacidad contributiva, otros en cambio son más discutidos. SAINZ DE BUJANDA considera que el principio de progresividad del sistema tributario no debería establecerse en un texto constitucional, pues el sistema fiscal de un país ha de acompañarse a las necesidades de cambio que el mundo actual requiere<sup>247</sup>.

Los principios generales del Derecho pueden entrar en juego como elementos y fuentes de conocimiento de la ley, prestando luz y certidumbre a las soluciones consagradas en esta. Pero no son directamente aplicables en el ámbito tributario en defecto de ley.

Pero a nosotros nos interesan, no como fuente directamente aplicable en defecto de ley, ni siquiera como elemento interpretativo o aclaratorio de la ley (CLEMENTE DE DIEGO<sup>248</sup>), sino como un previo, un principio o valor previo a la ley que esta debe seguir por venir impuesto por la norma constitucional.

La teoría jurídica del impuesto ha de construirse, por tanto, con normas positivas y con los principios que inspiran esas normas, entre ellos el de seguridad jurídica.

La falta de seguridad jurídica determinará la arbitrariedad en la exigencia y fijación por la Administración de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

La falta de seguridad jurídica incide igualmente en el nivel de fraude fiscal, el cual contribuye a aumentar, por la falta de conocimiento de la norma, por el no saber a qué atenerse, el desapego de la norma y de los fines que presuntamente persigue y la arbitrariedad que se refleja en la aplicación del tributo.

---

<sup>246</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho (I). Introducción...*, cit. pp. 440 y ss.

<sup>247</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho (I). Introducción...*, cit., p. 432.

<sup>248</sup> CLEMENTE DE DIEGO, Felipe. *Instituciones de Derecho Civil Español. Tomo I*. Victoriano Suárez. Madrid, 1941, p. 102, alude a los principios generales del Derecho como los supuestos de la labor normativa del Estado y de la sociedad (*a priori*) y los efluvios y quintaesencia de las prescripciones positivas (*a posteriori*), como principios emanados del propio Derecho positivo. Ello permite al legislador invocar los mismos principios que ya utilizó para la creación de las leyes, como elementos para suplir las lagunas de sus disposiciones y cuyo rico contenido ofrece como espléndida cantera para la formación de nuevas reglas (*Apuntes de Derecho Civil Español común y foral*, Victoriano Suárez, Madrid, 1916, pp. 293-294).

Para que el principio de legalidad alcance plena efectividad, no basta con perfilar con toda exactitud los supuestos objetivos de la imposición, tipos, bases imponibles, etc., sino que es necesario que la determinación cuantitativa de tales bases de tributación por parte de la Administración se ajuste a un criterio legal y no que sea apreciada discrecionalmente por los cuerpos especializados de la Administración.

Pero, no estamos en un Estado en el que el poder (el rey o el Gobierno) marca unas necesidades financieras y los súbditos deben sufragarlas y en el que se supeditan al fin del Estado todas las interpretaciones y la forma de exigir los impuestos, sino que precisamente el Estado de Derecho supone la sumisión a la ley del mismo y al resto del ordenamiento jurídico, como los principios generales del Derecho, entre los que tiene un lugar destacado el principio de seguridad jurídica, que se basa en una comunidad que respeta los derechos de las personas, entre los que ocupa un lugar importante el disfrute de los bienes económicos legítimamente adquiridos.

Es por ello que el Derecho tributario debe aparecer como garantía del ciudadano contribuyente, no como el instrumento de sumisión del mismo ante los poderes públicos en la exacción de los recursos del Estado.

Es necesario, por tanto, un procedimiento administrativo bien estructurado, claro y preciso, que sea una garantía jurídica para el contribuyente y un instrumento de eficacia, lo que evitará también conflictos jurisdiccionales.

Igualmente, se preconiza por muchos la reforma de la jurisdicción contencioso-administrativa en materia tributaria y de técnicas administrativas y requisitos de acceso a la jurisdicción que la dificultan, como el tradicional requisito previo del pago (*solve et repete*), que a pesar de las críticas recibidas, en la práctica sigue vigente, puesto que los recursos de los ciudadanos no interrumpen la ejecutividad de los actos impugnados, que siguen su curso, salvo que se pague la deuda o se garantice su importe.

El Derecho tributario debe esforzarse por encontrar un punto de equilibrio entre la soberanía fiscal del Estado y los derechos individuales de la persona humana.

No obstante, existe una tendencia en la sociedad a considerar a los derechos de la persona en su dimensión de derechos colectivos y sociales, que vienen a tener significado si se ejercen por una colectividad, por una comunidad en su conjunto, pero que pierden valor como derechos individuales, quizás por considerarse más ligados al individualismo y ser percibidos como vestigio del Estado liberal.



La ejecución o aplicación de las normas que integran el Derecho deben inspirarse en la idea fundamental de Justicia, en que se sustenta todo el ordenamiento jurídico. Pero cuando hablamos de Derecho financiero y tributario, esta afirmación se olvida con frecuencia.

El Derecho tributario, en su aplicación práctica, mantiene aún ciertos vestigios de su pasado arcaico como recaudador de recursos para sufragar los costes del poder político, con independencia de la situación y capacidad económica real de los contribuyentes, lo que determina que la aplicación práctica de los impuestos adquiera matices, muchas veces, expropiatorios y confiscatorios, sin instrumentar un verdadero sistema de contribución ciudadana al mantenimiento de los gastos públicos, sostenido por principios jurídicos y sociales.

Si uno de los objetivos esenciales del Derecho tributario es desterrar la inseguridad de las relaciones entre los contribuyentes y la hacienda pública, la seguridad que se persigue habrá de empezar precisamente en aquella zona de la actividad tributaria en que entran en contacto más íntimo las economías de los contribuyentes con la Administración, es decir, en la labor gestora de los tributos y de comprobación. De ahí la inmensa importancia de que las relaciones fiscales se ajusten estrictamente a los esquemas del Derecho objetivo.

Es por eso que diversos autores expresan la idea de «derechos y responsabilidades» de los funcionarios, los cuales deben ejercer también funciones educadoras y tutelares, no meramente represivas<sup>249</sup>.

Como señaló RIPERT<sup>250</sup>, «la obra del jurista es la única que persiste cuando se aplaca el tumulto de la revolución». Y añade SAINZ DE BUJANDA que «ello sólo es posible si el Derecho no es un mero arsenal de técnicas, sino un refugio de los supremos valores humanos»; y presagia que «no habrá sistematización de nuestras normas fiscales mientras no elaboremos los españoles una teoría general del Derecho tributario».

Así, debe destacarse la función instrumental de la técnica jurídica para la consecución de la justicia tributaria, indispensable para el logro de la agilidad y flexibilidad administrativas.

---

<sup>249</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho (I). Introducción...*, cit. pp. 440 y ss.

<sup>250</sup> RIPERT, Georges. *Aspectos jurídicos del capitalismo moderno*. Trad. QUERO MORALES, José. Comares. Granada, 2001.

Un orden tributario justo y eficaz sólo puede llevarse a cabo por la vía del respeto a la ley, respeto compartido por todos, administradores y administrados, y además por la de la colaboración eficaz en el perfeccionamiento de la propia normativa legal, teniendo muy presente los límites infranqueables que nuestra Norma Fundamental señala a la potestad reglamentaria de la Administración (art. 103.1 CE).

Para ello debiera ser fundamental el establecimiento de una competencia específica dentro de la jurisdicción contencioso-administrativa o bien de una jurisdicción especializada en el ámbito financiero y tributario.

En este sentido, afirmaba SAINZ DE BUJANDA que a los tribunales administrativos y a los restantes órganos de hacienda a los que está legalmente encomendada la resolución de cuestiones de hecho, no se les debía prestar más atención que la que dicha función aconsejase<sup>251</sup>.

Esa aspiración que apuntaba SAINZ DE BUJANDA, cuando esperaba que no se prestara más atención a los órganos administrativos encargados de resolver primeramente los conflictos sobre cuestiones de hecho, que surgieran entre los ciudadanos y la Administración tributaria, en la aplicación de los tributos, que la que la propia función aconsejase, ha quedado diluida hoy en día. Una de las referencias más importantes en la ejecución y práctica del Derecho tributario, no sólo para los propios funcionarios de la Administración encargados de su aplicación, sino para los profesionales del asesoramiento fiscal, para los propios contribuyentes y hasta para los propios administradores de la justicia, jueces y magistrados del orden contencioso-administrativo, son precisamente los criterios interpretativos que dictan los órganos del Ministerio de Hacienda<sup>252</sup> que tienen dicha función encomendada, fundamentalmente mediante las consultas de la DGT y las resoluciones de los tribunales económico-administrativos, cuya doctrina se ha convertido ya en una auténtica jurisprudencia en materia tributaria.

Tan es así que no es infrecuente encontrar sentencias<sup>253</sup> que citan en sus fundamentos de Derecho consultas y resoluciones de estos órganos administrativos, como criterio para fundamentar el fallo de aquellas.

---

<sup>251</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho (II)*, cit., «Prólogo», p. XVII.

<sup>252</sup> Según la denominación que en cada momento haya tenido este ministerio: Hacienda, Economía y Hacienda, Hacienda y Administraciones Públicas, Hacienda y Función Pública. Sobre las denominaciones y titulares de cada etapa y denominación, véase URQUIJO GOITIA, José Ramón. «Relación cronológica de gabinetes», cit. ([http://humanidades.cchs.csic.es/ih/paginas/jrug/diccionario/gabinetes/index\\_gabi.htm](http://humanidades.cchs.csic.es/ih/paginas/jrug/diccionario/gabinetes/index_gabi.htm)). Consultado el 15 de junio de 2017.

<sup>253</sup> Por citar algunas recientes podemos reseñar la sentencia de la Audiencia Nacional 74/2017, de 31 de enero (recurso n.º 54/2015), o la sentencia del Tribunal Supremo (en adelante, STS) 93/2017, de 24 de enero (recurso n.º 2963/2015), que citan reiteradamente consultas de la DGT.

El Derecho tributario tiene, por otra parte, una evidente vertiente política, pues trata de satisfacer necesidades públicas. Algunos autores han hablado de un principio de unanimidad y espontaneidad como garantía contra la injusticia en el reparto de la carga impositiva. Se trataría de una unanimidad relativa de los políticos respecto del gasto y el ingreso.

Las necesidades públicas se corresponden con una utilidad colectiva que no es el resultado de una estimación subjetiva sino de una decisión política. Pero resulta obvio que, hoy en día, la decisión política depende mucho de la estimación subjetiva de la sociedad, de los individuos que la componen, o de los grupos de presión o colectivos que expresan sus preferencias en orden a satisfacer esas necesidades colectivas o incluso individuales, en el caso de que se estime que los recursos comunes deben emplearse también en determinados casos en satisfacer necesidades privadas que se consideren esenciales (alimentos, vivienda digna, educación, transporte, etc.).

La actividad financiera del Estado es, en esencia, política, pero, como señala SAINZ DE BUJANDA, los impulsos y las motivaciones más profundas emanan del repertorio de valores espirituales que dan su fisonomía propia a cada tipo de organización política<sup>254</sup>. Son los principios jurídicos y los valores que la sociedad considera esenciales los que, en definitiva, dan su configuración principal al sistema tributario: capacidad económica, equitativa distribución de la carga tributaria, igualdad, solidaridad, etc. Cuando se trata de repartir los costes de la Hacienda, los criterios decisivos son de índole político-social.

Es al Derecho financiero al que incumbe recoger, explicar y sistematizar el núcleo de principios político-sociales que dirigen la vida financiera de los pueblos.

Pero las conexiones con la economía también son múltiples y evidentes. La vida económica señala los límites y condiciones dentro de los que ha de desenvolverse la política de los gastos e ingresos públicos, y estos, a su vez, influyen en el proceso de producción, distribución y consumo de las economías particulares. Las necesidades económicas del Estado son determinantes a la hora de establecer, modificar o suprimir tributos.

Luego una adecuada ordenación de la producción normativa, con arreglo a los principios establecidos en la propia constitución (razonabilidad, análisis, reducción, claridad, sencillez) que se deducen de la seguridad jurídica y la justicia tributaria, son

---

<sup>254</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho (II)*, cit., p. 22.

fundamentales, no sólo para el cumplimiento de unos presupuestos jurídicos, sino también para una evolución adecuada de la propia economía de una sociedad.

El Derecho financiero y tributario será la disciplina que articule sistemáticamente el conjunto de normas y principios de la actividad financiera del Estado, como la encaminada a la obtención de los recursos que este necesita para la satisfacción de las necesidades públicas. Es tradicional la definición de la actividad financiera dada por SAINZ DE BUJANDA como «la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos, que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos»<sup>255</sup>. Una actividad financiera que se manifiesta en una percepción de ingresos y en una realización de gastos por parte de los órganos de la Administración pública, actividad que se encamina a determinados fines, y que se desenvuelve en la forma que las normas jurídicas imponen.

La política fiscal es una parte importante de la política económica de un país. Hasta tal punto es trascendental que constituye uno de los principales pilares de los programas de cualquier partido político. No obstante, los motivos esgrimidos para realizar cualquier política fiscal (limitar al máximo la corrupción pública y el fraude fiscal privado, junto a los aspectos sociales cada vez más importantes), no ocultan que el margen de maniobra de la política fiscal es cada vez menor en un marco de Estados dirigistas y planificadores que tratan de coordinarse y armonizarse. En el ámbito europeo, la política monetaria, traspasada al BCE, deja la política fiscal como uno de los pocos instrumentos de la política económica del Gobierno, y aún dicha política fiscal aparece muy condicionada por los requisitos de armonización, déficit presupuestario y control por parte de las instituciones europeas. Pero resulta evidente que un alto nivel de empleo, un alto nivel de vida y el desarrollo económico no son asequibles sin una adecuada política fiscal.

Pero cualquier política tributaria debe respetar las ideas y sentimientos de la comunidad política y social, así como sus preferencias respecto de los fines y a los métodos de acción.

Y no es el Derecho ni el Derecho financiero y tributario una simple estructura, unas normas sin sentido y sin valores, no deben ser pura abstracción y técnica, puesto que no debe sin más confiarse la regulación de las relaciones sociales a criterios jurídico

---

<sup>255</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho (II)*, cit., pp. 34-35.

formales, centrarse sólo en criterios reales —técnicos, sociales, económicos— al margen del fin del Derecho.

Bajo cualquier forma en que las normas se produzcan, se mueven siempre ideas y creencias, inquietudes y sentimientos, preferencias y aversiones de los individuos y de las fuerzas sociales que actúan en el Estado, es decir, un conjunto de elementos espirituales que vigorizan, atenúan o cambian de signo, según los casos, esos criterios reales que, a veces, aspiran a anular la ordenación jurídica.

Pero debemos evitar una desconexión total del Derecho con los criterios reales y con los valores y principios que lo inspiran, pues estaríamos entonces sólo ante la aplicación jurídico-formal del Derecho o bien ante unas normas fundadas exclusivamente en aspectos o criterios reales (sociales, técnicos, políticos), que haría que el Derecho y las normas tributarias fueran contrarias a los valores, ideas, sentimientos y principios que las sustentan.

La circunstancia de que, en el mundo real, la actividad financiera pueda producir unos efectos distintos de los queridos por el Estado (por ejemplo, distribuyendo la carga tributaria de forma distinta a la prevista o provocando consecuencias distintas de las queridas sobre la producción o el consumo) hace que algunos autores contrapongan la *ordenación formal* de la Hacienda Pública (la establecida por la regulación jurídico-positiva) a la *ordenación real o material* impuesta por leyes económicas.

Pero no puede afirmarse que el Derecho sea meramente un esquema formal por el simple hecho de que la realidad sobre la que se aplique sea rebelde, en ocasiones, al espíritu que anima las normas.

El Derecho constituye una directiva positiva de conformación social y que ha de ser, por tanto, aplicado e interpretado, teniendo en cuenta los valores que sirven de apoyo a los esquemas impuestos y queridos por el Estado.

Si esto es así en muchos aspectos prácticos de la vida social, económica y jurídica de nuestro país (piénsese, por ejemplo, en la corrección práctica y jurisprudencial, incluso por la vía de hecho, que se realiza en casos socialmente significativos, como los desahucios, los escándalos de las preferentes, las cláusulas suelo y las hipotecas, etc.) en los que se ha aplicado e interpretado la norma según la demanda social, conforme a criterios de justicia y equidad, que van más allá de la literalidad de las disposiciones positivas, deben también tenerse muy presentes estas ideas, valores y

principios configuradores de nuestro ordenamiento jurídico, a la hora de aplicar y juzgar nuestro sistema tributario, así como la rigidez de sus normas y la inseguridad que causa su desbocada producción normativa.

Se ha escrito que el mantenimiento del Estado de Derecho bien merece que la baza jurídica juegue en el concierto de la planificación, pero sin que ello haga olvidar el posible peligro de una efectiva preeminencia del factor formal sobre los cauces reales, contingentes y variables de la política financiera, en cuanto esta forma parte de la política económica general (economistas y sociólogos)<sup>256</sup>.

Como continúa diciendo SAINZ DE BUJANDA, debe rechazarse la identificación del «factor formal» con el Derecho financiero. El Derecho da forma, efectivamente, a la actividad financiera, pero al hacerlo no pretende sólo ofrecer «garantías» (asegurar derechos públicos objetivos), sino, sobre todo, configurar, modelar, esa misma actividad financiera conforme a unos criterios políticos fundamentales que son, precisamente, los que constituyen el fundamento del sistema jurídico. Toda parcela del ordenamiento positivo debe responder a un «plan del Estado», sin el que no puede hablarse de un verdadero sistema de Derecho.

Por ello, una producción normativa como la actual (tan desorbitada, exuberante, dispersa, muchas veces desorganizada y falta de sistema, y en fin inabarcable), en todas las ramas del Derecho, pero especialmente en materia tributaria, que afecta de forma tan particular a la seguridad jurídica y por ende a la justicia tributaria, parece, por sus propias características, claramente contraria a los principios, valores e ideas fundamentales que inspiran nuestro ordenamiento jurídico, que además han sido positivizados en la propia Constitución como principios rectores a los cuales debe subordinarse precisamente la producción normativa.

No infringen estos principios, y por tanto la propia Constitución, una ley concreta, una norma en particular, singularmente consideradas, sino el sistema político jurídico de producción normativa, que gobierno tras gobierno, legislatura tras legislatura, incrementan exponencialmente, amparados si acaso en principios o ideas inferiores en valor y rango positivo al de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), o incluso ajenas a veces a la propia norma fundamental, como la conveniencia económica, o la lucha a cualquier trance contra el fraude fiscal, o amparados en criterios económicos que pretenden imponerse a los valores fundamentales.

---

<sup>256</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho (II)*, cit., p. 41.

Los criterios políticos no pueden identificarse con los posibles caprichos o arbitrariedades de la acción gubernativa. Para evitar que lo político, en su acepción de idea directriz para la estructura y funcionamiento del Estado, pueda confundirse con la acción irresponsable de los hombres de gobierno o sus auxiliares, debe hablarse del Derecho financiero y tributario como un sistema de garantías individuales y colectivas.

El Derecho tributario, para ser eficaz, debe ser, por tanto, elástico, para que la acción administrativa no sufra innecesarios bloqueos, para que no se convierta en «una camisa de fuerza de la planificación». Pero no puede desconocerse que unos vínculos jurídico-financieros excesivamente laxos pueden engendrar el peligro inverso: que una política financiera desarrollada por cauces de tanta flexibilidad acabe por destruir los intereses individuales y colectivos, al producirse sin trabas ni frenos ni limitaciones, ni fiscalización de ninguna especie.

Efectivamente, la producción normativa desbocada que padecemos en materia tributaria acaba por afectar a la seguridad jurídica como garantía fundamental que perjudica tanto a los derechos individuales como a los colectivos, que se ven menoscabados sin ninguna duda por aquella.

El único método de que el Estado dispone para que su política financiera pueda cumplir su misión configuradora de la realidad social consiste en articular **un sistema de principios y normas jurídicas**, inspiradas en criterios políticos básicos, acordes con las exigencias económicas, técnicas, sociales, o de cualquier otra especie, latentes en ese sector de la vida social que es la Hacienda Pública.

Podríamos hablar de un principio de «limitación normativa», «austeridad legislativa» o «simplificación normativa», no como un principio nuevo, sino como un principio basado en ideas o valores muchas veces expresados durante años y siglos. No obstante, somos conscientes de que estos conceptos, así expresados, pueden generar dudas, por parecer opuestos a criterios y posiciones favorables a un Estado intervencionista, superregulador, que persigue la fácil adaptación a las nuevas circunstancias de una cambiante sociedad y demanda una regulación de prácticamente todos los ámbitos y sectores de la vida de la comunidad, que persigue otros valores que se consideran superiores, como la igualdad, la solidaridad y la justicia, por lo que el principio de «libertad de configuración del legislador» parece primar como contrario a aquellas ideas. Sin embargo, ello no debe verse como incompatible con un **principio de economía normativa**, que favorezca la claridad, el saber a qué atenerse y evite, por tanto, la arbitrariedad, garantizando así la igualdad y la justicia. Un principio de

economía normativa que se engastaría precisamente en la montura de la seguridad jurídica.

Puede considerarse que un Derecho financiero y tributario demasiado encorsetado por los principios y valores fundamentales dificulte el pleno desarrollo social. Pero, lejos de ello, la precisión de los conceptos jurídicos, la seguridad jurídica de la doctrina que debe servir de base al ordenamiento positivo y el rigor necesario en la aplicación de las normas, constituyen uno de los más valiosos auxilios que la política fiscal y tributaria puede encontrar en su desarrollo.

Y ello es muy difícil de conseguir con un sistema de producción normativa como el actual en el que la rapidez en la producción de normas nuevas y en la derogación y modificación de las vigentes es vertiginosa y no es posible precisar conceptos jurídicos complejos, ni asentar doctrina que oriente el ordenamiento futuro, ni mucho menos jurisprudencia, ni tampoco rigor en la aplicación de las normas, distinto del rigorismo formal de la exigencia de su cumplimiento.



## V. LA SEGURIDAD JURÍDICA COMO PRINCIPIO ORIENTADOR

### 1) La doctrina y la seguridad jurídica

Ante la amenaza para el ciudadano de enfrentarse sin una norma segura, sin un Derecho claro, a una actuación de los poderes públicos contraria a sus intereses legítimos y a otras situaciones generadoras de conflicto con otros miembros de la sociedad, el legislador se preocupó de establecer ciertas reglas más precisas en la propia Constitución. Pero también, junto a ellas, dejó expresados ciertos valores y principios que deben actuar como suplentes de las normas concretas o inspiradores de soluciones particulares a la hora de dar una respuesta satisfactoria a problemas y cuestiones no estrictamente contemplados en las disposiciones escritas y que fueran idóneas para llenar las lagunas e incertidumbres que aquellas no sean capaces de cubrir.

El tema de la seguridad jurídica interesa, pues, a todos los ciudadanos, en una sociedad en la que la incertidumbre e imprevisibilidad es nota común incluso a la actuación de todos los poderes públicos.

Y si es potestad de los poderes públicos y de la Administración de Hacienda exigir a los ciudadanos su contribución al sostenimiento de la sociedad, es obligación inexcusable suya velar por que la seguridad jurídica sea real y efectiva, de forma que no es moral ni éticamente admisible exigir aquello sin garantizar esto.

En ocasiones se ha tratado, por la doctrina fundamentalmente, de oponer el principio de seguridad jurídica al de **Justicia**, oposición que podría expresarse como el decaimiento de la *justicia* en aras de la seguridad jurídica, tesis que parece «repugnar» a la propia idea de justicia y del Derecho. Esta consideración de principios opuestos se trata de justificar en situaciones tanto de hecho, en la aplicación cotidiana de la ley, como en la existencia de instituciones jurídicas que parecen aplicarlo así, como acertadamente ha puesto de manifiesto LUNA SERRANO<sup>257</sup>, tales como la prescripción, adquisitiva o extintiva, la caducidad de la acción o de los procedimientos<sup>258</sup>, la apariencia de derecho, la prioridad (*prior in tempore potior in iure*), la preclusión o la cosa juzgada<sup>259</sup>, los plazos procesales<sup>260</sup>, o de principios como

---

<sup>257</sup> LUNA SERRANO, Agustín. *La seguridad jurídica y las verdades oficiales del Derecho*. Dykinson. Madrid, 2015, pp. 67-69.

<sup>258</sup> SSTC 126/2004, de 19 de julio (ponente Jorge Rodríguez-Zapata Pérez), FJ 3.º; 44/2005, de 28 de febrero (ponente Eugeni Gay Montalvo), FJ 3.º; 138/2005, de 26 de mayo (ponente Jorge Rodríguez-Zapata Pérez), FJ 4.º; 220/2012, de 26 de noviembre (ponente Pablo Pérez Tremps).

<sup>259</sup> STC 24/1984, de 23 de febrero, ponente Francisco Tomás y Valiente, FJ 1.º; STC 110/1988, de 8 de junio (ponente Francisco Rubio Llorente), FJ 3.º; STC 242/1992, de 21 de diciembre (ponente Julio Diego González Campos), FJ 4.º; STC 218/1999, de 29 de noviembre (ponente Manuel Jiménez de Parga y

el que prescribe que la ignorancia de la ley no excusa de su cumplimiento. Estos principios e instituciones parecen indicar que, en las situaciones que regulan, la justicia que puede subyacer debe ceder ante la seguridad jurídica<sup>261</sup>.

La falta de seguridad jurídica afecta a la propia sociedad en sus intereses, fundamentalmente económicos, por la falta de una razonable previsibilidad sobre la juridicidad adecuada para la toma de decisiones. Y la seguridad jurídica es elemento fundamental del progreso económico.

Pero el ideal de certeza jurídica, de poder prever las consecuencias jurídicas de nuestras acciones, presupone no sólo contar con normas generales, sino también con una cierta estandarización de las operaciones que pueden hacerse con esas mismas normas generales (AGUILÓ REGLA<sup>262</sup>).

Como ha expresado DE CARRERAS «... si cualquier método de interpretación fuera posible, la seguridad jurídica sería inexistente, ya que el significado de la ley se dejaría a la libre voluntad de quienes aplican el Derecho»<sup>263</sup>.

La seguridad jurídica, ya sea sentida como un valor, ya como una prescripción cuasinormativa, es en cualquier caso una regla que orienta o debe orientar la actividad y la actuación de los poderes públicos, también del legislador.

Además, la seguridad jurídica hace a la norma, al Derecho, cierto, no sólo porque permite su conocimiento, sino porque el contenido de la ley sería estable y, en cierto modo, sustraído a la disponibilidad del poder público<sup>264</sup>.

Seguridad jurídica y certeza del Derecho ha sido una exigencia en sí misma intrínseca a la idea de Derecho.

---

Cabrera), FJ 2.º; STC 180/2000, de 29 de junio (ponente Tomás S. Vives Antón), FJ 7.º; STC 111/2001, de 7 de mayo (ponente Manuel Jiménez de Parga y Cabrera), FJ 8.º.

<sup>260</sup> STC 117/1999, de 28 de junio (ponente Rafael de Mendizábal Allende), FJ 4.º *in fine*.

<sup>261</sup> Así parece reconocerlo el propio TC (STC 67/1982, de 15 de noviembre, ponente Antonio Truyol Serra, FJ 6.º) respecto a situaciones del pasado que se agotaron en su momento, por el límite que impone la irreversibilidad del pasado en función de la seguridad jurídica.

<sup>262</sup> AGUILÓ REGLA, Josep. *Teoría general de las fuentes del Derecho (y el orden jurídico)*, cit., p. 160.

<sup>263</sup> DE CARRERAS, Francesc. Artículo «¿Todo es interpretable?», publicado en *La Vanguardia*, 09-10-2013, <http://www.lavanguardia.com/opinion/articulos/20131009/54390747208/todo-es-interpretable.html>, consultado el 13 de julio de 2017. En otro artículo publicado en *El País*, 10-04-2017, consultado el 13 de julio de 2017 ([http://elpais.com/elpais/2017/04/04/opinion/1491331302\\_355923.html](http://elpais.com/elpais/2017/04/04/opinion/1491331302_355923.html)), señala que las normas se deben interpretar de acuerdo con unos métodos preestablecidos, en nuestro ordenamiento los enunciados en el artículo 3.1 del Código Civil, aunque no son los únicos. Esta limitación de los métodos interpretativos es una garantía de la seguridad jurídica.

<sup>264</sup> FASSÓ, Guido. *Società, legge e ragione*. Edizioni di Comunità, Milán, 1975, p. 111.

Como ya hemos señalado, el «*ius*» romano, como declaración de licitud de una determinada conducta o circunstancia, constituía entonces una pauta segura a seguir por otros en la misma situación.

Constituye pues la seguridad jurídica una aspiración moral y política de todos los tiempos, un valor jurídico básico en los planteamientos de una organización democrática.

La exigencia de certeza del Derecho es la más ineliminable exigencia ética que el Derecho encuentra en nuestra época, en palabras de LOPEZ DE OÑATE<sup>265</sup>, citado por LUNA SERRANO<sup>266</sup>. Como muy adecuadamente expresó GIAMBATTISTA VICO (1668-1744) «cuando los hombres no pueden alcanzar la verdad se atienen a lo cierto»<sup>267</sup>.

Por lo que, al atribuir el Derecho facultades a cada individuo, le otorga también «la certeza de que su voluntad puede ser realmente querida»<sup>268</sup>. Con más razón, si lo que el Derecho hace es imponer deberes y obligaciones al ciudadano, como el Derecho tributario, que sólo con la certidumbre y la seguridad pueden exigirse plenamente y con exigencia de responsabilidad en caso de incumplimiento voluntario.

Sin la certeza y la seguridad jurídica no puede lograrse la mejora y el progreso de la sociedad a que debe dar lugar el valor de la justicia.

Como indicaba HOBBS, las leyes de naturaleza obligan en conciencia siempre, pero en la realidad sólo cuando existe seguridad. Y la seguridad es el fundamento de la paz social, pues la seguridad consiste, en este sentido, en la garantía suficiente de que los demás observarán respecto de él las mismas leyes<sup>269</sup>. Para HOBBS, el fin del Estado es, particularmente, la seguridad<sup>270</sup>. La seguridad del pueblo requiere, además, que la justicia sea administrada por igual a todos los sectores de la población<sup>271</sup>.

Para GUASP DELGADO<sup>272</sup> los principios jurídicos son «aquellos que, por sustentar a todo el Derecho de un modo específico, hacen depender de sí mismos la subsistencia de cualquier figura jurídica particular». Entiende que la paz y la justicia constituyen «los dos verdaderos principios del Derecho». «La paz en cuanto fundamento del

<sup>265</sup> LOPEZ DE OÑATE, Flavio. *La certezza del diritto*, cit. p. 114.

<sup>266</sup> LUNA SERRANO, Agustín. *La seguridad jurídica y las verdades oficiales del Derecho*, cit., p. 28.

<sup>267</sup> VICO, Giambattista. *La scienza nuova*. A. Mondadori, 9.ª ed. Milán, 2005, p. 177.

<sup>268</sup> LOPEZ DE OÑATE, Flavio. *La certezza del diritto*, cit., p. 115.

<sup>269</sup> HOBBS, Thomas. *Leviathan. O la materia, forma y poder de una república eclesiástica y civil*. Cap. XV. Trad. Manuel Sánchez Sarto. Fondo de Cultura Económica, FCE. México, 2017.

<sup>270</sup> HOBBS, Thomas. *Leviathan...*, cit., Cap. XVII

<sup>271</sup> HOBBS, Thomas. *Leviathan...*, cit., Cap. XXX

<sup>272</sup> GUASP DELGADO, Jaime. *Derecho*, cit. pp. 313 y ss.

Derecho da lugar a la seguridad como fundamento del Derecho también». Y **en la seguridad jurídica subyace la paz social** que, como bien concreto, prevalece sobre la injusticia individual por ser un bien colectivo y un *prius* para el progreso y la justicia.

El Derecho tiende a operar apartándose de la realidad y poniéndose por encima de esta y busca acercarse, más que a la verdad, a la efectividad, en aras precisamente de alcanzar una más fácil realización, hecho este que es particularmente visible en el ámbito tributario.

Pero, la seguridad jurídica y la certeza son valores ideales que ningún ordenamiento jurídico podría o debería renunciar a hacer de tales valores referencias inspiradoras de las actividades institucionales —legislativas, administrativas y judiciales— sobre las que se asienta, sobre todo en una época como la nuestra en que a todos los niveles de la vida social, también en el ámbito de lo jurídico, la incertidumbre, la inestabilidad y la precariedad se presentan con frecuencia como fundamento de la postmodernidad en una dimensión de lo efímero y de lo transitorio y en la que la realidad tiende a huir de toda regla en una continua metamorfosis que impide cualquier efectivo control y toda previsibilidad efectiva<sup>273</sup>.

Para RECASÉNS SICHES<sup>274</sup>, sin seguridad jurídica no puede haber Derecho, ni bueno, ni malo, ni de ninguna clase. El autor utiliza también la expresión de «saber a qué atenerse» como sinónimo de seguridad jurídica.

Como dice GARRIDO FALLA<sup>275</sup>, el principio de seguridad jurídica responde al sentimiento individual que exige conocer de antemano cuáles son las consecuencias jurídicas de los propios actos. La seguridad jurídica, entendida en su sentido más amplio, implica la expectativa razonablemente fundada del ciudadano de cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho (STC 36/1991, de 14 de febrero, ponente Rubio Llorente), y en sentido más restringido, la seguridad jurídica equivale a certeza del Derecho.

GARCÍA NOVOA<sup>276</sup> definió el principio de seguridad jurídica como «la pretensión de todo sujeto de saber a qué atenerse en sus relaciones con los demás». A partir de aquí, el concepto de seguridad jurídica se desglosa en diversos elementos.

---

<sup>273</sup> LUNA SERRANO, Agustín. *La seguridad jurídica y las verdades oficiales del Derecho*, cit., p. 42.

<sup>274</sup> RECASÉNS SICHES, Luis. *Tratado general de Filosofía del Derecho*. Porrúa. México, 1959, pp. 224 y ss.

<sup>275</sup> GARRIDO FALLA, Fernando. «Comentario al art. 9.3 de la Constitución Española», cit., p. 169.

<sup>276</sup> GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Marcial Pons. Madrid, 2000, p. 21.

Según recuerda LUNA SERRANO, podemos distinguir tres aspectos de la seguridad relacionados entre sí, siguiendo a BAUMAN<sup>277</sup>: la seguridad jurídica (*legal security*), la certeza de la juridicidad (*certainty of law*), y predecibilidad (*predictability*).

PALMA FERNÁNDEZ<sup>278</sup> alude a la seguridad jurídica ante la abundancia de las normas y a los efectos que sobre la misma puede crear la superproducción legislativa.

El principio de seguridad jurídica es sin duda el de alcance más general y de él son instrumentales algunos de los otros principios enunciados por el art. 9.3 de la CE. Como recuerda ESPÍN TEMPLADO<sup>279</sup>, el Tribunal Constitucional destacó en una de sus primeras sentencias que el principio de seguridad jurídica viene a ser una síntesis de los demás principios reconocidos en el precepto (STC 27/1981, de 20 de julio, ponente Plácido Fernández Viagas). Por seguridad jurídica ha de entenderse la regularidad o conformidad a Derecho y la previsibilidad de la actuación de los poderes públicos y, muy especialmente, de la interpretación y aplicación del Derecho por parte de las Administraciones públicas y de los jueces y tribunales. La regularidad jurídica y la previsibilidad en el comportamiento de los poderes públicos presuponen, la posibilidad de conocimiento tanto de las normas que integran el ordenamiento jurídico como de los actos de aplicación del mismo. Asimismo, la previsibilidad en la aplicación del Derecho por parte de los poderes públicos —en especial, por parte de los tribunales— supone proporcionar de forma indirecta a los particulares una considerable certeza sobre la conducta probable de otros sujetos.

La seguridad jurídica es, por consiguiente, un principio que tiene múltiples manifestaciones que se refuerzan recíprocamente. Así, el principio de seguridad jurídica vincula incluso al legislador, de forma que una regulación legal que cree inseguridad jurídica insalvable para los aplicadores y destinatarios de la norma puede por ello ser declarada inconstitucional; y aunque lo normal sería que una tal disposición conculcase además otros preceptos constitucionales, basta una vulneración insubsanable del principio de seguridad jurídica para determinar su ilegitimidad constitucional. En este sentido, cita el autor una sentencia del Tribunal Constitucional en la que se ha llegado a declarar inconstitucional algún precepto legal por contradicción con el principio de seguridad jurídica (STC 147/1986, de 25 de noviembre, ponente Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo Ferrer).

---

<sup>277</sup> BAUMAN, Zygmunt. *La società dell'incertezza*. Il Mulino. Boloña, 2000, pp. 99 y ss.

<sup>278</sup> PALMA FERNÁNDEZ, José Luis. «La seguridad jurídica ante la abundancia de normas». *Cuadernos y Debates*, 68. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 1997, 98 págs.

<sup>279</sup> ESPÍN TEMPLADO, Eduardo. *Manual de Derecho Constitucional*, vol. I, «El ordenamiento constitucional. Derechos y deberes de los ciudadanos». Tirant lo Blanch, 9.ª ed., Valencia, 2013, pp. 56-57.



## 2) La jurisprudencia constitucional y la seguridad jurídica

Ya desde los primeros pronunciamientos del Tribunal Constitucional se dejó sentada la importancia de la seguridad jurídica como principio orientador del ordenamiento jurídico. Pero no se ha dado en ningún momento una definición completa de lo que debe entenderse por seguridad jurídica, sino que se han ido extractando ciertos elementos y rasgos definitorios, matices y caracteres, genéricos o particulares para ciertas ramas del Derecho, o referentes o en relación a ciertos elementos o instituciones jurídicas, pero nunca un concepto acabado y cerrado, en estas casi cuatro décadas de vigencia del texto constitucional, que permita tomar como referencia o alegar la seguridad jurídica, en cuanto elemento esencial definitorio del cumplimiento de la legalidad constitucional<sup>280</sup>.

Es más, el propio Tribunal ha señalado<sup>281</sup> que, para comprobar hasta qué punto ha sido respetado el principio de seguridad jurídica, no es posible contar con soluciones apriorísticas o con criterios de general aplicación en los que hallar los fundamentos de la resolución que se dicte. Puesto que cada caso problemático puede presentar facetas propias y específicas, será preciso valorar las circunstancias concurrentes.

### a) La seguridad jurídica y el resto de principios del ordenamiento jurídico

Sí queda claro que la seguridad jurídica se encuentra íntimamente unida al resto de principios del artículo 9.3 CE, como ha puesto de relieve el TC desde sus primeras sentencias.

La STC 27/1981, de 20 de julio (ponente Plácido Fernández Viagas), comienza el camino del intérprete constitucional señalando que los principios constitucionales que se recogen en el art. 9.3 CE *no son compartimentos estancos*, sino que, al contrario, cada uno de ellos cobra valor en función de los demás y en tanto sirva a promover *los valores superiores* del ordenamiento jurídico que propugna el Estado social y democrático de Derecho<sup>282</sup>. Y en especial ello puede predicarse de la seguridad jurídica, que es **suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad**, pero que, si se

<sup>280</sup> Puede consultarse el resumen de jurisprudencia constitucional sobre seguridad jurídica de MARRERO GARCÍA-ROJO, Ángel. «Artículo 9.3: los principios garantizados en la Constitución», en *Comentarios a la Constitución española. XXX aniversario*. Fundación Wolters Kluwer. Madrid, 2009, pp. 148-161.

<sup>281</sup> STC 147/1986, de 25 de noviembre (ponente Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo Ferrer), FJ 4.º.

<sup>282</sup> STC 27/1981, de 20 de julio (ponente Plácido Fernández Viagas), FJ 10.º, STC 99/1987, de 11 de junio (ponente Carlos De la Vega Benayas), FJ 6.º.c), y STC 270/2015, de 17 de diciembre (ponente Encarnación Roca Trías), FJ 7.º.



agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. *La seguridad jurídica es la suma de estos principios*, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, **la justicia** y la igualdad, en libertad. Esta concepción ha sido reiterada en numerosas sentencias (SSTC 71/1982, 72/1984, 99/1987, 126/1987, 227/1988, 65/1990, 150/1990, 173/1996, 225/1998, 104/2000, 90/2009, 100/2012, 120/2012, 238/2012, 183/2014). Es pues la seguridad jurídica uno de los principios sustentadores de los valores constitucionales que integran nuestro Estado democrático y de Derecho<sup>283</sup>.

De las sentencias emanadas del Alto Tribunal, aunque no de forma sistemática, se dejan traslucir las dos vertientes que, siguiendo a la doctrina mayoritaria (AVILA, GARCÍA NOVOA, MEZQUITA DEL CACHO, PÉREZ LUÑO)<sup>284</sup>, se distinguen en el concepto de seguridad jurídica:

La primera de ellas, la vertiente objetiva de la seguridad jurídica, definida en torno a la idea de **certidumbre o certeza**<sup>285</sup>, es decir, **seguridad en el contenido**<sup>286</sup>, o,

---

<sup>283</sup> Así, por ejemplo, la STC 2/2003, de 16 de enero (ponente María Emilia Casas Baamonde), FJ 8.º, vincula el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) con el valor «libertad» (art. 1.1 CE), como fundamento de la prohibición constitucional de incurrir en *bis in idem*.

Las SSTC 219/1989, de 21 de diciembre (ponente Fernando García-Mon y González Regueras), FJ 4.º; y 53/1994, de 24 de febrero (ponente Julio Diego González Campos), FJ 4.º.A), califican a los principios de libertad y seguridad jurídica como **esenciales al Estado de Derecho**.

<sup>284</sup> AVILA, Humberto. *Teoría de la seguridad jurídica*. Trad. Laura Criado Sánchez. Marcial Pons. Madrid, 2012, pp. 249 y ss. AVILA distingue entre una dimensión estática, que se identificaría con la vertiente objetiva de la seguridad jurídica, y una dimensión dinámica, que equivaldría aproximadamente a la vertiente subjetiva. Cita este autor también a los principales autores que han elaborado una teoría sobre la seguridad jurídica, distinguiendo estos dos aspectos en su concepto (p. 249); LUNA SERRANO, Agustín. *La seguridad jurídica y las verdades oficiales del Derecho*, cit., hace un profundo estudio de la situación actual de las diversas teorías sobre la seguridad jurídica. PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. *La seguridad jurídica*. Ariel. Barcelona, 1994.

<sup>285</sup> «La seguridad jurídica requiere certeza en la regla de Derecho» (STC 71/1982, de 30 de noviembre, ponente Jerónimo Arozamena Sierra, FJ 4.º).

Las SSTC 65/1990, 66/1990 y 67/1990, de 5 de abril (ponente Álvaro Rodríguez Bereijo) se refieren a la vulneración de la seguridad jurídica como **incertidumbre o inseguridad** ante lo que se afirma previamente como derecho consolidado o adquirido (FJ 6.º).

La STC 101/2012, de 8 de mayo (ponente Pascual Sala Sánchez) declara inconstitucional el artículo 335 del Código Penal redactado por la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, por cuanto la seguridad jurídica, en el ámbito limitativo de la libertad individual, en relación con el legislador, se traduce en la exigencia absoluta de la **predeterminación normativa** de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes mediante una tipificación lo más precisa y taxativa posible en la descripción que incorpora, para que, de este modo, «los ciudadanos puedan conocer de antemano el ámbito de lo prohibido y prever, así, las consecuencias de sus acciones» (FJ 3.º), de forma que la tipificación como delictivas de todas las conductas de caza que no estén expresamente autorizadas, aunque no estén tampoco expresamente prohibidas, crea un amplísimo espacio de inseguridad jurídica, incompatible con la citada exigencia constitucional de certeza (FJ 6.º).

La STC 150/1991, de 4 de julio (ponente Luis López Guerra), FJ. 5.º, advierte también, en materia penal, que es doctrina reiterada de este Tribunal la de que no vulnera la exigencia de *lex certa*, como garantía de la **certidumbre o seguridad jurídica**, el empleo en las normas sancionadoras de conceptos jurídicos indeterminados, siempre que su concreción sea razonablemente factible en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia que permitan prever, con suficiente seguridad, la conducta regulada.

Por el contrario, la STC 116/1993, de 29 de marzo (ponente Vicente Gimeno Sendra), FJ 3.º, otorga el amparo solicitado, porque las sanciones señaladas fueron impuestas en virtud de normas que no permiten predecir con **suficiente grado de certeza** las conductas que constituyen la infracción, no garantizan mínimamente la seguridad jurídica de los administrados por no establecer con claridad criterios para la graduación de las infracciones y las sanciones, y definen conductas a través de conceptos que por su amplitud y vaguedad dejan en la más absoluta indefinición los tipos punibles, como «forma de vida», «actividades que desarrollen», «conducta que observen», «relaciones que mantengan», y «otras causas



dicho de otra forma, **la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados** (STC 15/1986, de 31 de enero, ponente Manuel Díez de Velasco, FJ 1.º)<sup>287</sup>. En cumplimiento de esta exigencia, señala el Tribunal Constitucional que el legislador debe perseguir **la claridad y no la confusión normativa** (STC 46/1990, de 15 de marzo, ponente Vicente Gimeno Sendra, FJ 4.º).

La segunda de ellas, la vertiente subjetiva de la seguridad jurídica, se configura en torno a la idea de **previsibilidad** o predecibilidad, es decir, la **confianza legítima**<sup>288</sup> de los ciudadanos sobre cuál será la actuación de los poderes públicos (STC 65/1987, de 21 de mayo, ponente Luis López Guerra, FJ 18.º)<sup>289</sup>. Es, en definitiva, la confianza que los ciudadanos pueden tener en la observancia y el respeto de las situaciones derivadas de la aplicación de normas válidas y vigentes (STC 147/1986, de 25 de noviembre, ponente Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo Ferrer, FJ 4.º.a). Y no sólo eso, sino que esta vertiente acaba en un *principio de protección* de esa confianza legítima, derivada del principio de seguridad jurídica (SSTC 178/2004, de 21 de octubre, ponente Vicente Conde Martín de Hijas, FJ 12.º, y 222/2003, de 15 de diciembre, ponente Javier Delgado Barrio, FJ 4.º). En este sentido también se ha definido la seguridad jurídica como «**la expectativa razonablemente fundada del ciudadano**

---

análogas», que son términos imprecisos, absolutamente indeterminados e indeterminables, y omnicomprendidos de todas las conductas imaginables.

En relación con el grado de certeza de la ley penal, además de las ya citadas, siguen también esta línea las SSTC 219/1989, de 21 de diciembre (ponente Fernando García-Mon y González Regueral), FJ 4.º.A); 127/1990, de 5 de julio (ponente Fernando García-Mon y González Regueral), FJ 3.º.A); 89/1993, de 12 de marzo (ponente Carlos De la Vega Benayas), FJ 2.º; y 111/1993, de 25 de marzo (ponente Álvaro Rodríguez Bereijo), FJ 6.º.

<sup>286</sup> La STC 36/1982, de 16 de junio (ponente Ángel Escudero del Corral), FJ 5.º, señala que la seguridad jurídica, elevada a principio constitucional, impone que el contenido de los derechos no quede al albur de la circunstancialidad, con quiebra de la certidumbre para el titular del derecho, en cuanto a las condiciones de su ejercicio.

<sup>287</sup> Es esta la vertiente objetiva del concepto de seguridad jurídica acuñado por la doctrina, como «**certeza del Derecho aplicable**».

También en este sentido la STC 104/2000, de 13 de abril (Ponente Manuel Jiménez de Parga y Cabrera) FJ 7.º; STC 83/2005, de 7 de abril (ponente Javier Delgado Barrio), FJ 5.º; STC 238/2007, de 21 de noviembre (ponente Vicente Conde Martín de Hijas), FJ 5.º; STC 248/2007, de 13 de diciembre (Ponente Manuel Reyes Aragón), FJ 5.º; STC 84/2008, de 21 de julio (Ponente Javier Delgado Barrio), FJ 8.º; STC 90/2009, de 20 de abril (ponente Guillermo Jiménez Sánchez), FJ 4.º; STC 136/2011, de 13 de septiembre (ponente Elisa Pérez Vera), FJ 9.º; STC 37/2012, de 19 de marzo (ponente Manuel Reyes Aragón), FJ 8.º; la STC 100/2012, de 8 de mayo (ponente Javier Delgado Barrio), FJ 10.º; la STC 120/2012, de 4 de junio, ponente Francisco José Hernando Santiago, FJ 3.º; la STC 234/2012, de 13 de diciembre (ponente Ramón Rodríguez Arribas), FJ 8.º; la STC 93/2013, de 23 de abril (ponente Adela Asua Batarrita), FJ 10.º; la STC 101/2013, de 23 de abril (ponente Juan José González Rivas), FJ 10.º; y la STC 84/2015, de 30 de abril (ponente Francisco Pérez de los Cobos Orihuel), FJ 3.º.b).

<sup>288</sup> El principio de confianza legítima se deriva y se incardina en el de seguridad jurídica en un Estado de Derecho (STC 222/2003, de 15 de diciembre, ponente Javier Delgado Barrio, FJ 4.º; y STC 152/2014, de 25 de septiembre, ponente Andrés Ollero Tassara, FJ 4.º).

<sup>289</sup> Véase también la STC 182/1997, de 28 de octubre (ponente Álvaro Rodríguez Bereijo), FJ 13.º.A); y la STC 273/2000, de 15 de noviembre (ponente Pedro Cruz Villalón), FJ 9.º.

La **confianza legítima** de los ciudadanos afecta a todos los poderes públicos. Así, la STC 135/2008, de 27 de octubre (ponente María Emilia Casas Baamonde), FJ 4.º, señala que es la actuación del propio órgano judicial, admitiendo escritos y documentos, la que genera esa confianza legítima del ciudadano en una previsible aceptación de la petición, derivada del principio de seguridad jurídica.

**en cuál ha de ser la actuación del poder»** (STC 36/1991, de 14 de febrero, ponente Francisco Rubio Llorente, FJ 5.º)<sup>290</sup>.

La STC 46/1990, de 15 de marzo (ponente Vicente Gimeno Sendra), FJ 4.º, pone claramente en conexión ambas vertientes de la seguridad jurídica, la objetiva y la subjetiva, cuando señala que el legislador debe «promover y buscar la certeza respecto a qué es Derecho y no provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el Derecho aplicable, cuáles las consecuencias derivadas de las normas vigentes e incluso cuáles sean estas»<sup>291</sup>.

Y adelantamos que es en relación con la vertiente objetiva de la seguridad jurídica donde las cuestiones de control de la producción normativa parece que deben incardinarse fundamentalmente, es decir, en relación con la certeza de qué normas deben aplicarse, si bien la consecuencia inmediata de una falta de control o del incumplimiento de esta exigencia de certeza será una afectación directa de la previsibilidad y confianza legítima de los ciudadanos en cuál sea la posible actuación de los poderes públicos en la aplicación del Derecho.

Es cierto que la seguridad jurídica no es un valor susceptible de amparo constitucional puesto que no constituye un derecho fundamental<sup>292</sup> (la seguridad

---

<sup>290</sup> En el mismo sentido la STC 49/1999, de 5 de abril (ponente Tomás S. Vives Antón), FJ 4.º, o la STC 104/2000, de 13 de abril (ponente Manuel Jiménez de Parga y Cabrera), FJ 7.º.

La STC 165/1999, de 27 de septiembre (ponente Vicente Conde Martín de Hijas), FJ 2.º, en muy similares términos la define como «**la confianza o la perspectiva** razonablemente fundada de los ciudadanos en cuál será la actuación de los poderes públicos en aplicación del Derecho, siguiendo a la STC 200/1989, de 30 de noviembre (ponente Carlos De la Vega Benayas), FJ 5.º, que traduce la seguridad jurídica en la confianza de los ciudadanos de que sus pretensiones van a ser resueltas de modo igual para todos, sin discriminaciones injustificadas, por el juez, salvo que por este se fundamente la imposibilidad de atender tal expectativa».

También la STC 156/2004, de 21 de septiembre (ponente Jorge Rodríguez-Zapata Pérez), FJ 9.º; STC 83/2005, de 7 de abril (ponente Javier Delgado Barrio), FJ 5.º; STC 90/2009, de 20 de abril (ponente Guillermo Jiménez Sánchez), FJ 4.º; STC 136/2011, de 13 de septiembre (ponente Elisa Pérez Vera), FJ 9.º; STC 37/2012, de 19 de marzo (ponente Manuel Reyes Aragón), FJ 8.º; la STC 100/2012, de 8 de mayo (ponente Javier Delgado Barrio), FJ 10.º; la STC 120/2012, de 4 de junio (ponente Francisco José Hernando Santiago), FJ 3.º; la STC 234/2012, de 13 de diciembre (ponente Ramón Rodríguez Arribas), FJ 8.º; la STC 93/2013, de 23 de abril (ponente Adela Asua Batarrita), FJ 10.º; la STC 7/2015, de 22 de enero (ponente Juan Antonio Xiol Ríos), FJ 2.º; y la STC 84/2015, de 30 de abril (ponente Francisco Pérez de los Cobos Orihuel), FJ 3.º.b).

<sup>291</sup> También la STC 248/2007, de 13 de diciembre (ponente Manuel Aragón Reyes), FJ 4.º. Más recientemente puede verse en este sentido la STC 103/2015, de 28 de mayo (ponente Encarnación Roca Trías), FJ 9.º.

Igualmente, hacen referencia a las dos vertientes de la seguridad jurídica las SSTC 273/2000, de 15 de noviembre (ponente Pedro Cruz Villalón), Fundamentos Jurídicos (en adelante, FFJJ) 9.º, 10.º y 11.º; 96/2002, de 25 de abril (ponente Pablo Cachón Villar), FJ 5.º; y la STC 238/2012, de 13 de diciembre (ponente Pablo Pérez Tremps), FJ 6.º.c).

<sup>292</sup> STC 104/1986, de 17 de julio (ponente Francisco Tomás y Valiente), FJ 1.º; STC 38/1988, de 9 de marzo (ponente Antonio Truyol Serra), FJ 1.º; STC 98/1988, de 31 de mayo (ponente Luis Díez-Picazo y Ponce de León), FJ 2.º; STC 133/1989, de 19 de julio (ponente Vicente Gimeno Sendra), FJ 3.º; STC 28/1994, de 27 de enero (ponente Rafael de Mendizábal Allende), FJ 1.º; STC 305/2000, de 11 de diciembre (ponente Pablo García Manzano), FJ 2.º; STC 88/2001, de 2 de abril (ponente Rafael de Mendizábal Allende), FJ 6.º; STC 111/2001, de 7 de mayo (ponente Manuel Jiménez de Parga y Cabrera), FJ 8.º; STC 3/2002, de 14 de enero (ponente María Emilia Casas Baamonde), FJ 2.º; STC 156/2002, de 23 de

jurídica no es tampoco la seguridad personal a que se refiere el artículo 17 de la Constitución<sup>293</sup>, ni la seguridad pública o ciudadana<sup>294</sup> a que se refiere el artículo 149.1.29.ª), pero ello no obsta **su valor informador del ordenamiento jurídico, que debe presidir la conducta de los poderes públicos**<sup>295</sup>, un principio general del ordenamiento y **un mandato** dirigido a los poderes públicos<sup>296</sup>, y en especial **al legislador**<sup>297</sup>. Es más, el legislador debe hacer el máximo esfuerzo posible para que la seguridad jurídica quede salvaguardada<sup>298</sup>.

Incluso, aunque la seguridad jurídica no pueda ser alegada como derecho fundamental, no cabe confundir la finalidad objetiva del recurso de amparo con la motivación o justificación del mismo, pues al ser la seguridad jurídica un principio general del ordenamiento constitucional, su eventual vulneración afectaría a la constitucionalidad de las leyes que regulan el sistema tributario y, aún más, a la justicia de este mismo sistema (STC 150/1990, de 4 de octubre, ponente Jesús Leguina Villa, FJ 1.º *in fine*). Como dice el máximo intérprete constitucional en otra sentencia (STC 165/1999, de 27 de septiembre, ponente Vicente Conde Martín de Hijas, FJ 2.º), «el principio de seguridad jurídica... no resulta invocable con carácter autónomo en el proceso de amparo..., aunque por ser **denominador común de tantas categorías jurídicas**, contribuyendo a perfilarlas e incluso entenderlas<sup>299</sup>,... pueda ser útil para esclarecer algunos de los aspectos de las cuestiones controvertidas».

---

julio (ponente Vicente Conde Martín de Hijas), FJ 2.º; STC 89/2004, de 19 de mayo, (ponente Elisa Pérez Vera), FJ 3.º; STC 135/2004, de 5 de agosto (ponente Pascual Sala Sánchez, FJ 3.º.d); STC 72/2006, de 13 de marzo (ponente Pablo Pérez Tremps), FJ 1.º; STC 169/2007, de 18 de julio (ponente Vicente Conde Martín de Hijas), FJ 2.º; STC 126/2009, de 21 de mayo (ponente Eugeni Gay Montalvo), FJ 4.º.

<sup>293</sup> STC 126/1987, de 16 de julio (ponente Gloria Begué Cantón), FJ 4.º. La seguridad jurídica está relacionada inevitablemente con la seguridad personal, en la situación respectiva de medio a fin. Aquella es un instrumento protector de esta y de todos los demás derechos e intereses, fundamentales o no (STC 325/1994, de 12 de diciembre, ponente Rafael de Mendizábal Allende, FJ 2.º).

<sup>294</sup> La STC 325/1994, de 12 de diciembre (ponente Rafael de Mendizábal Allende), FJ 2.º, distingue tres tipos del concepto *seguridad*: seguridad jurídica (art. 9.3 CE), seguridad personal (art. 17 CE) y seguridad pública (art. 149.1.29.ª CE).

<sup>295</sup> La STC 120/1988, de 20 de junio, ponente Gloria Begué Cantón, FJ 3.º, señala la conexión de la seguridad jurídica con la tutela judicial efectiva, aunque ello no la hace apta para servir de fundamento de un recurso de amparo; la STC 134/1988, de 4 de julio, ponente Gloria Begué Cantón, FJ 3.º, alude a la conexión conceptual de la seguridad jurídica con los derechos fundamentales; la STC 133/1989, de 19 de julio, ponente Vicente Gimeno Sendra, FJ 3.º, reafirma el carácter informador del ordenamiento jurídico que tiene la seguridad jurídica, que debe presidir la conducta de los poderes públicos, aunque no pueda invocarse su vulneración a través del recurso de amparo.

<sup>296</sup> La STC 325/1994, de 12 de diciembre (ponente Rafael de Mendizábal Allende), FJ 2.º, señala que la seguridad jurídica es un principio general del ordenamiento jurídico y, por otra parte, un mandato dirigido a los poderes públicos.

<sup>297</sup> SSTC 8/1981, de 30 de marzo (ponente Francisco Tomás y Valiente), FJ 3.º; y 237/1993, de 12 de julio (ponente Eugenio Díaz Eimil), FJ 2.º.

<sup>298</sup> En particular, en la definición de los tipos en materia sancionadora: STC 62/1982, de 15 de octubre (ponente Rafael Gómez-Ferrer Morant), FJ 7.º.C); y STC 89/1993, de 12 de marzo (ponente Carlos De la Vega Benayas), FJ 2.º.

<sup>299</sup> «...habiéndose destacado en este sentido su imbricación con el principio de igualdad (SSTC 120/1987, fundamento jurídico 2.º; 200/1989, fundamento jurídico 5.º) y con algunas de las vertientes del derecho a la tutela judicial efectiva...» (STC 165/1999, de 27 de septiembre, ponente Vicente Conde Martín de Hijas, FJ 2.º; STC 99/2001, de 23 de abril (ponente Pablo García Manzano), FJ 5.º; STC 100/2001, de 23 de abril (ponente María Emilia Casas Baamonde), FJ 7.º).

Por tanto, los derechos que resultan de los arts. 9.3 y 31 CE no son por sí mismos susceptibles de protección por este cauce procesal [recurso de amparo], sin perjuicio de que puedan guardar en algunos supuestos conexión con derechos que sí lo sean.

En la misma línea, la STC 3/2002, de 14 de enero (ponente María Emilia Casas Baamonde), FJ 2.º, se refiere al principio de seguridad jurídica, en cuanto denominador común de numerosas categorías jurídicas y **exigencia objetiva del ordenamiento que «se impone al funcionamiento de todos los órganos del Estado»**<sup>300</sup>, que al entrar en conexión con otros derechos constitucionales puede dar lugar a una vulneración de derechos fundamentales susceptibles de amparo<sup>301</sup>.

De esta forma, se ha destacado la conexión del principio de seguridad jurídica con muchos otros principios y con los derechos fundamentales y libertades públicas. En particular, con el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), con el principio de igualdad (art. 14 CE), con el de justicia (art. 1.1 CE), con el principio de legalidad (art. 9.3 CE) y de reserva de ley (art. 31.3 CE), con el principio de publicidad normativa (art. 9.3 CE), con el de tipicidad penal (art. 25.1 CE), etc.

Así, por ejemplo, se puede analizar la posible vulneración del **derecho a la tutela judicial efectiva** desde la perspectiva de la seguridad jurídica<sup>302</sup>.

Si bien el Tribunal Constitucional parece establecer como regla general que las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de las leyes no afectan a la intangibilidad de las sentencias judiciales firmes y a las situaciones jurídicas consolidadas, incluidos los actos administrativos firmes, como imperativo derivado de

---

<sup>300</sup> Este concepto de «exigencia objetiva del ordenamiento que se impone al funcionamiento de todos los órganos del Estado», se recoge en numerosas sentencias del Tribunal Constitucional (STC 62/1984, de 12 de mayo, ponente Manuel Díez de Velasco Vallejo, FJ 5.º; STC 158/1985, de 26 de noviembre, ponente Ángel Latorre Segura, FJ 4.º; STC 30/1996, de 27 de febrero, ponente Gimeno Sendra, FJ 5.º; STC 50/1996, de 26 de marzo, ponente Enrique Ruiz Vadillo, FJ 3.º; STC 99/2001, de 23 de abril, ponente Pablo García Manzano, FJ 5.º; STC 100/2001, de 23 de abril, ponente María Emilia Casas Baamonde, FJ 7.º).

<sup>301</sup> Así, puede verse la transpiración del principio de seguridad jurídica en relación con la protección constitucional de la inmodificabilidad de las sentencias firmes (STC 110/1988, de 8 de junio, ponente Francisco Rubio Llorente; STC 119/1988, de 20 de junio, ponente Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo Ferrer; STC 231/2006, de 17 de julio, ponente Elisa Pérez Vera, FJ 2.º, o en relación con el derecho a la ejecución de las resoluciones judiciales firmes (STC 12/1989, de 25 de enero, ponente Ángel Latorre Segura, FJ 3.º; STC 231/1991, de 10 de diciembre, ponente Eugenio Díaz Eimil, FJ 5.º; STC 136/1997, de 21 de julio, ponente Julio Diego González Campos, FJ 4.º *in fine*; STC 89/2004, de 19 de mayo, ponente Elisa Pérez Vera, FJ 3.º).

<sup>302</sup> Véanse STC 165/1999, de 27 de septiembre (ponente Vicente Conde Martín de Hijas), FJ 2.º; STC 99/2001, de 23 de abril (ponente Pablo García Manzano), FFJJ 4.º y 5.º; y STC 100/2001, de 23 de abril (ponente María Emilia Casas Baamonde), FFJJ 6.º y 7.º.

Según la STC 158/1985, de 26 de noviembre (ponente Ángel Latorre Segura), FJ 4.º, dicho principio de seguridad jurídica integra también la expectativa legítima de quienes son justiciables a obtener para una misma cuestión una respuesta inequívoca de los órganos encargados de impartir justicia. En ello abunda la STC 142/1995, de 3 de octubre (ponente Javier Delgado Barrio), voto particular de Manuel Jiménez de Parga, F1.

la seguridad jurídica en conexión con el derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 CE (STC 119/1988, de 20 de junio, ponente Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer, FJ 2.º)<sup>303</sup>, carece de fundamento afirmar que este principio se erija en un obstáculo que impida el examen de las pretensiones de un demandante de amparo y la alteración de situaciones jurídicas consolidadas, como consecuencia de la posible vulneración de un derecho fundamental, ya que será la sentencia que otorgue el amparo, en su caso, la que determinará el alcance del pronunciamiento que contenga, de conformidad con el art. 55.1 de la Ley Orgánica, 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (en adelante, LOTC) (STC 191/2003, de 27 de octubre, ponente Vicente Conde Martín de Hijas, FJ 2.º)<sup>304</sup>.

El **principio de legalidad y el de reserva de ley** resultan también claramente conectados con el de seguridad jurídica<sup>305</sup>. Así, la reserva de ley a que somete la Constitución la regulación de los derechos fundamentales y libertades públicas

---

<sup>303</sup> Según esta sentencia, STC 119/1988, de 20 de junio (ponente Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo Ferrer) FJ 2.º, «aunque la protección de la integridad de las Sentencias firmes se conecta dogmáticamente con el principio de seguridad jurídica que nuestra Constitución protege en su art. 9.3..., existe una innegable conexión entre la protección jurídica de la inmodificabilidad de las decisiones judiciales y el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 de la Constitución. ... el derecho a la tutela judicial efectiva comprende también el derecho a que el fallo judicial se cumpla, habiendo configurado la ejecución de las resoluciones judiciales firmes como un derecho fundamental de carácter subjetivo incorporado al art. 24.1 de la Constitución».

La seguridad jurídica en relación con la exigencia de firmeza de las resoluciones judiciales impide que se puedan apreciar condenas previas que no han adquirido firmeza para un pronunciamiento de culpabilidad por reiteración de hurtos (STC 185/2014, de 6 de noviembre, ponente Fernando Valdés Dal-Ré, FJ 6.º, criterio reiterado por SSTC 205/2014, ponente Encarnación Roca Trías, y 206/2014, de 15 de diciembre, ponente Santiago Martínez-Vares García, y 3/2015, de 19 de enero, ponente Pedro González-Trevijano Sánchez).

<sup>304</sup> En el mismo sentido, STC 76/2006, de 13 de marzo (ponente Roberto García-Calvo y Montiel), FJ 2.º.

<sup>305</sup> Ya los engarza la STC 71/1982, de 30 de noviembre (ponente Jerónimo Arozamena Sierra), FJ 4.º.

La STC 42/1987, de 7 de abril (ponente Ángel Latorre Segura), FJ 2.º, señala que el derecho fundamental del art. 25.1 CE... comprende una doble garantía. La primera, de orden material y alcance absoluto, tanto por lo que se refiere al ámbito estrictamente penal como al de las sanciones administrativas, refleja la especial trascendencia del principio de seguridad en dichos ámbitos limitativos de la libertad individual y se traduce en la imperiosa exigencia de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes. La segunda, de carácter formal, se refiere al rango necesario de las normas tipificadoras de aquellas conductas y reguladoras de estas sanciones, por cuanto, el término «legislación vigente» contenido en dicho art. 25.1 es expresivo de una reserva de Ley en materia sancionadora. En el mismo sentido, la STC 93/1992, de 11 de junio (ponente Francisco Tomás y Valiente), FJ 7.º.

Así, la STC 122/1987, de 14 de julio (ponente Ángel Latorre Segura), relaciona la seguridad jurídica con el principio de legalidad penal (FJ 3.º), al igual que la STC 341/1993, de 18 de noviembre (ponente Fernando García-Mon y González Reguerá), FJ 9.º.a) *in fine*, en materia sancionadora.

La STC 133/1987, de 21 de julio (ponente Antonio Truyol Serra), se refiere a la seguridad del ciudadano en cuanto certeza de la ley penal, cuya exigencia es inherente al principio de legalidad, y permite a aquel programar sus comportamientos sin temor a posibles condenas por actos no tipificados previamente (FJ 5.º).

Igualmente, la STC 53/1994, de 24 de febrero (ponente Julio Diego González Campos), FJ 4.º.A), declara que existe una estrecha asociación entre los principio de legalidad y tipicidad de la ley penal y los de libertad y seguridad jurídica (arts. 17.1 y 9.3 CE), principios estos que son esenciales al Estado de Derecho (STC 219/1989), pues si las normas sancionadoras han de ser no sólo *lex scripta* y *lex praevia* sino también *lex stricta* y *lex certa*, según ha establecido una reiterada doctrina de este Tribunal (SSTC 133/1987, 127/1990, 89/1993 y 111/1993, entre otras), esta última exigencia, que deriva del art. 25.1 CE, impone al legislador «el máximo esfuerzo posible para que la seguridad jurídica quede salvaguardada en la definición de los tipos» (STC 62/1982, FJ 7.º). Mandato de taxatividad en la descripción de los tipos penales que obliga al legislador a llevar a cabo «una descripción de las conductas, acciones u omisiones constitutiva de delito, que cumpla las exigencias del principio de seguridad jurídica» (STC 133/1987, FJ 4.º), y, de este modo, permita predecir, con un grado suficiente de certeza, «las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa» (STC 116/1993, FJ 3.º, con cita de las SSTC 42/1987, 219/1989 y 93/1992).



reconocidos en su Título I, además de asegurar que los derechos de los ciudadanos no se vean afectados por injerencias estatales no autorizadas, constituye el único modo efectivo de garantizar las exigencias de seguridad jurídica en el ámbito de los derechos fundamentales y libertades públicas. Por eso en nuestro ordenamiento se ha caracterizado la seguridad jurídica como suma de legalidad y certeza del Derecho (STC 49/1999, de 5 de abril, ponente Tomás S. Vives Antón, FJ 4.º). Es más, la necesaria intervención de la ley en la protección y regulación de los derechos fundamentales, ha de reunir todas aquellas características indispensables como garantía de seguridad jurídica, para precisarlas con mayor exactitud, siquiera sea con carácter mínimo (FJ 5.º)<sup>306</sup>.

Por ello, el Tribunal señala que una «muy genérica descripción de las conductas que pueden dar lugar a la adopción de medidas correctoras hace imposible establecer un sistema de relaciones claro entre estas y aquellas y viola así tanto el principio de seguridad jurídica como el de legalidad» (STC 36/1991, de 14 de febrero, ponente Francisco Rubio Llorente, FJ 5.º).

Otro de los principios con el que la seguridad jurídica guarda una estrecha relación es con el de **justicia**. En ocasiones parecen oponerse ambos principios, fundamentalmente cuando se analizan diversas instituciones jurídicas, tales como la prescripción, adquisitiva o extintiva, la caducidad de la acción o de los procedimientos<sup>307</sup>, la apariencia de derecho, la prioridad (*prior in tempore potior in iure*), la preclusión o la cosa juzgada<sup>308</sup>, los plazos procesales<sup>309</sup>, o principios como el que prescribe que la ignorancia de la ley no excusa de su cumplimiento. Estos

---

<sup>306</sup> La STC 185/2014, de 6 de noviembre (ponente Fernando Valdés Dal-Ré), FJ 8.º, continúa en esta línea: «El principio de legalidad penal (art. 25.1 CE), conforme a doctrina reiterada del TC (entre muchas, SSTC 24/2004, de 24 de febrero, FJ 2.º; 283/2006, de 9 de octubre, FJ 5.º; y 101/2012, de 8 de mayo, FJ 3.º), comprende una doble garantía: formal y material. La garantía formal se concreta en que existe una reserva de ley para definir delitos y para amenazarlos con penas, quedando así acotadas las fuentes del Derecho en materia penal. La garantía material refleja la especial trascendencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) en este ámbito limitativo de la libertad individual, por lo que respecto a la ley penal, comporta el mandato de **taxatividad** o de **certeza** que se traduce en la exigencia de predeterminación normativa de las conductas punibles y de sus correspondientes sanciones (lex certa), en virtud del cual *el legislador debe hacer el máximo esfuerzo posible en la definición de los tipos penales, promulgando normas concretas, precisas, claras e inteligibles*, para que los ciudadanos puedan conocer de antemano el ámbito de lo proscrito y prever, así, las consecuencias de sus acciones» (la cursiva es nuestra).

<sup>307</sup> SSTC 77/2002, de 8 de abril, ponente Guillermo Jiménez Sánchez, FJ 5.º; 126/2004, de 19 de julio, ponente Jorge Rodríguez-Zapata Pérez, FJ 3.º; 44/2005, de 28 de febrero, ponente Eugeni Gay Montalvo, FJ 3.º; 138/2005, de 26 de mayo, ponente Jorge Rodríguez-Zapata Pérez, FJ 4.º; 220/2012, de 26 de noviembre, ponente Pablo Pérez Tremps.

<sup>308</sup> STC 24/1984, de 23 de febrero, ponente Francisco Tomás y Valiente, FJ 1.º; STC 110/1988, de 8 de junio, ponente Francisco Rubio Llorente, FJ 3.º; STC 242/1992, de 21 de diciembre, ponente Julio Diego González Campos, FJ 4.º; STC 218/1999, de 29 de noviembre (ponente Manuel Jiménez de Parga y Cabrera), FJ 2.º; STC 180/2000, de 29 de junio (ponente Tomás S. Vives Antón), FJ 7.º; STC 111/2001, de 7 de mayo (ponente Manuel Jiménez de Parga y Cabrera), FJ 8.º.

<sup>309</sup> STC 117/1999, de 28 de junio (ponente Rafael de Mendizábal Allende), FJ 4.º *in fine*.

principios e instituciones parecen indicar que, en las situaciones que regulan, la justicia que puede subyacer debe ceder ante la seguridad jurídica<sup>310</sup>.

Sin embargo, la conclusión más acertada a este respecto parece ser la que considera la seguridad jurídica como complementaria de la justicia, que se exige precisamente para garantizar la justicia, que es el fin último del Derecho y el valor principal del ordenamiento jurídico, siendo la seguridad jurídica un valor adjetivo que busca conseguir la justicia, valor sustantivo del Derecho.<sup>311</sup> Se ha dicho incluso que en el dilema entre verdad material y seguridad jurídica, que debe considerarse en el plano del normal funcionamiento del Estado democrático, la segunda ha de ser lógica y necesariamente premisa de la primera<sup>312</sup>.

Pero la seguridad jurídica no puede ser comprimida absolutamente, en aras de una presunta justicia material, contraviniendo el art. 9.3 de la Constitución, como se señala, por ejemplo, en materia de prescripción<sup>313</sup>. Y es que la justicia no es un valor ajeno y contrario al ordenamiento positivo, sino uno de los valores superiores del mismo (art. 1.1 CE), sin que sea lícito «sacrificar el cumplimiento de una norma constitucional...», en aras de una “justicia material”, que, entendida como algo contrapuesto a la Constitución, sería un concepto metajurídico inadmisibles para el juzgador» (STC 20/1987, de 19 de febrero, ponente Francisco Tomás y Valiente, FJ 4.º)<sup>314</sup>.

Y en este sentido parece orientarse la doctrina constitucional, que siempre trata de engarzar el principio de seguridad jurídica con el de justicia<sup>315</sup>. Se llega a afirmar

---

<sup>310</sup> Así parece reconocerlo el propio TC (STC 67/1982, de 15 de noviembre, ponente Antonio Truyol Serra, FJ 6.º) respecto a situaciones del pasado que se agotaron en su momento, por el límite que impone la irreversibilidad del pasado en función de la seguridad jurídica.

<sup>311</sup> La STC 227/1988, de 29 de noviembre (ponente Jesús Leguina Villa), FJ 11.º, parece subordinar y ligar la seguridad jurídica a la razonabilidad y suficiencia de las medidas o limitaciones que establece la nueva norma impugnada, frente a la anterior situación. Incide también en la relación de la justicia con la seguridad jurídica la STC 173/1996, de 31 de octubre (ponente Fernando García-Mon y González Regueras), FJ 5.º,C).

<sup>312</sup> STC 80/2002, de 8 de abril (ponente María Emilia Casas Baamonde), FJ 5.º.

<sup>313</sup> STC 147/1986, de 25 de noviembre (ponente Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo Ferrer), FFJJ 3.º y 5.º: «en el seno de la institución de la prescripción existe un equilibrio entre las exigencias de la seguridad jurídica y las de la justicia material, que a veces ha de ceder para dar paso a aquella y permitir un adecuado desenvolvimiento del tráfico jurídico» (FJ 3.º). La sentencia comentada declara la inconstitucionalidad del precepto impugnado por **falta de respeto a la seguridad jurídica**, al establecer que «los interesados podrán solicitar la aplicación de la Ley de Amnistía incluso cuando haya habido resolución judicial que declare la inadmisión del proceso por prescripción de la acción» (FJ 5.º).

<sup>314</sup> En el mismo sentido la STC 89/2011, de 6 de junio (ponente Elisa Pérez Vera), FJ 5.º.

Según la STC 80/2002, de 8 de abril (ponente María Emilia Casas Baamonde), FJ 6.º, en esta concepción específica de la seguridad jurídica, en materia electoral, una vez transcurridos los plazos fijados, el descubrimiento de una realidad material distinta a la que, por error, se ha entendido producida, debe ceder en aras de la específica seguridad jurídica electoral, pues de las distorsiones que puede llegar a generar la anulación de las situaciones ya creadas pueden derivarse perjuicios mucho más notables que los que supondría la indudable comprobación de aquella desconexión.

<sup>315</sup> Véanse SSTC 50/1982, de 15 de julio (ponente Jerónimo Arozamena Sierra), FJ 3.º; STC 102/1984, de 12 de noviembre, ponente Rafael Gómez-Ferrer Morant, FJ 4.º; y STC 158/1987, de 20 de octubre (ponente Luis Díez-Picazo y Ponce de León), FJ 3.º.

incluso que resulta razonable que el legislador establezca regulaciones que, reaccionando contra las desigualdades, lleguen a sacrificar parcialmente el principio de seguridad jurídica, en aras a conseguir un mayor grado de justicia, aunque ello no a cualquier precio<sup>316</sup>. La STC 144/1988, de 12 de julio (ponente Francisco Rubio Llorente), FJ 3.º, señala así, por ejemplo, que la «univocidad, la homogeneidad en la interpretación [judicial], sea un objetivo a alcanzar en un Estado de Derecho (art. 1.1 C.E.) e incluso una finalidad que el legislador debe perseguir para dar realidad al principio de seguridad jurídica que consagra el art. 9.3 de nuestra Constitución, es, naturalmente, cosa fuera de toda duda». El TC recuerda también la importancia del precedente judicial, cuyo seguimiento es siempre aconsejable en aras de la seguridad jurídica, pero nunca vinculante por exigencias de la justicia, valor prevalente<sup>317</sup>. Con este alcance, los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos que garantiza el art. 9.3 CE imponen a los órganos judiciales que en sus resoluciones no se aparten arbitrariamente de los precedentes propios<sup>318</sup>.

Por otro lado, la STC 15/1986, de 31 de enero (ponente Manuel Díez de Velasco), FJ 1.º, que entiende la seguridad jurídica como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados, en relación con la institución de la cosa juzgada presenta unidos los *valores de justicia y seguridad jurídica* que la cosa juzgada comporta<sup>319</sup>, que sólo puede ser atacada por los cauces que permite el

---

<sup>316</sup> STC 158/1987, de 20 de octubre (ponente Luis Díez-Picazo y Ponce de León), FJ 5.º; y STC 173/1996, de 31 de octubre (ponente Fernando García-Mon y González Regueral), FJ 5.º,C).

<sup>317</sup> STC 159/1992, de 26 de octubre (ponente Rafael de Mendizábal Allende), FJ 1.º; y STC 176/2000, de 26 de junio (ponente Vicente Conde Martín de Hijas), FJ 3.º.

<sup>318</sup> Por otro lado, la STC 46/1996, de 25 de marzo (ponente Fernando García-Mon y González-Regueral), FJ 5.º, expresa que «los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos que garantiza el art. 9.3 C.E., imponen a los órganos judiciales que en sus resoluciones no se aparten arbitrariamente de los precedentes propios, habiendo declarado reiteradamente este Tribunal que se produce la violación del art. 14 C.E., en su vertiente de derecho a la igualdad en la aplicación de la ley, cuando el mismo órgano judicial (SSTC 146/1990, 58/1992, 91/1993), existiendo identidad sustancial del supuesto de hecho enjuiciado (SSTC 55/1988, 200/1990, 269/1993), se aparta del criterio jurisprudencial mantenido en casos anteriores, sin que medie una fundamentación suficiente y razonable (SSTC 49/1982, 181/1987), que justifique la nueva postura en la interpretación y aplicación de la misma legalidad, fundamentación que no es necesario que resulte de modo expreso de la propia resolución, bastando con que existan elementos externos que evidencien que el cambio no es fruto de una mera respuesta individualizada diferente de las seguidas anteriormente, sino manifestación de la adopción de una nueva solución o criterio general y aplicable a los casos futuros por el órgano judicial». En relación con los precedentes judiciales y la seguridad jurídica es muy expresiva la STC 62/1999, de 26 de abril (ponente Rafael de Mendizábal Allende), FJ 4.º, que exige ponderar adecuadamente otros principios y valores constitucionales.

<sup>319</sup> Así, se llega a afirmar que esta garantía procesal o principio esencial del proceso (la cosa juzgada material) encuentra su fundamento en aquel principio constitucional (el de seguridad jurídica): SSTC 185/1990, de 15 de noviembre (ponente José Gabaldón López), FJ 6.º; 156/2002, de 23 de julio (ponente Vicente Conde Martín de Hijas), FJ 2.º; y 89/2011, de 6 de junio (ponente Elisa Pérez Vera), FJ 3.º. Y constituye reiterada doctrina del TC que el principio de seguridad jurídica consagrado en el art. 9.3 CE y el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) impiden a los jueces y tribunales, fuera de los casos expresamente previstos en la ley, revisar el juicio efectuado en un caso concreto, incluso si entendieran con posterioridad que la decisión no se ajusta a la legalidad, pues la protección judicial carecería de efectividad si se permitiera reabrir el debate sobre lo ya resuelto por una resolución judicial firme en cualquier circunstancia (SSTC todas ellas de 29 de marzo de 2012 40/2012, ponente Eugeni Gay Montalvo, FJ 8.º, 41/2012, ponente Manuel Reyes Aragón, voto particular, 48/2012, ponente Adela Asua Batarrita, FJ 6.º, 55/2012, ponente Elisa Pérez Vera, FJ 7.º, 64/2012, ponente Eugeni Gay Montalvo, FJ 5.º, 65/2012, ponente Eugeni Gay Montalvo, FJ 6.º, 67/2012, ponente Luis Ignacio Ortega Álvarez, FJ 5.º, 69/2012,



art. 24.1 CE<sup>320</sup>. De este modo, se ha querido establecer un necesario equilibrio entre la consecuencia de una declaración de inconstitucionalidad —esto es, la nulidad del precepto legal cuestionado— y la garantía de la seguridad jurídica (art. 9.3 CE); excluyendo así una general remoción del pasado por obra de los pronunciamientos de inconstitucionalidad que pueda llevar a cabo el Tribunal Constitucional<sup>321</sup>.

Y finalmente, destacamos que la seguridad jurídica, como expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder, se relaciona también directamente con el **principio de igualdad** en la aplicación de la ley (STC 36/1991, de 14 de febrero, ponente Francisco Rubio Llorente, FJ 5.º).

#### b) La seguridad jurídica y la aplicación del Derecho

Declara el Tribunal Constitucional que «cada norma singular no constituye un elemento aislado e incomunicado en el mundo del Derecho, sino que se integra en un ordenamiento jurídico determinado, en cuyo seno, y conforme a los principios generales que lo informan y sustentan, deben resolverse las antinomias y vacíos normativos, reales o aparentes, que de su articulado resulten» (STC 150/1990, de 4 de octubre, ponente Jesús Leguina Villa, FJ 8.º)<sup>322</sup>.

Esta relación de la seguridad jurídica con otros principios y derechos es constante y permanente **en la aplicación jurisdiccional** de los derechos y principios constitucionales, como el principio de legalidad<sup>323</sup>, el de la interdicción de la

---

ponente Ramón Rodríguez Arribas, FJ 6.º, y SSTC 113/2012, de 24 de mayo, ponente Eugeni Gay Montalvo, FJ 9.º, y 114/2012, de 24 de mayo, ponente Ramón Rodríguez Arribas, FJ 5.º).

<sup>320</sup> Puede verse también sobre esta *oposición* la STC 63/1982, de 20 de octubre (ponente Francisco Rubio Llorente), FJ 3.º.

<sup>321</sup> También en este sentido la STC 183/1997, de 28 de octubre (ponente Pablo García Manzano), FJ 4.º.

<sup>322</sup> En idéntico sentido la STC 233/1999, de 16 de diciembre (ponente Pablo Cachón Villar), FJ 39.º; y la STC 222/2006, de 6 de julio (ponente María Emilia Casas Baamonde), FJ 8.º.

<sup>323</sup> STC 89/2011, de 6 de junio (ponente Elisa Pérez Vera), FJ 5.º.

La seguridad jurídica y el respeto a las opciones legislativas de sanción de conductas sitúan la validez constitucional de la aplicación de las normas sancionadoras desde el prisma del principio de legalidad tanto en su respeto al tenor literal del enunciado normativo, que marca en todo caso una zona indudable de exclusión de comportamientos, como en su razonabilidad. Dicha razonabilidad habrá de ser analizada desde las pautas axiológicas que informan nuestro texto constitucional (SSTC 159/1986, 59/1990, 111/1993 y 185/2014).

arbitrariedad<sup>324</sup>, el de tipicidad penal, el de tutela judicial<sup>325</sup>, el de *non bis in ídem*, el derecho a un proceso judicial con todas las garantías<sup>326</sup>, o la cosa juzgada.

Según señalamos arriba, la STC 15/1986, de 31 de enero (ponente Manuel Díez de Velasco), FJ 1.º, remarca que la aplicación de los principios constitucionales debe buscar un equilibrio entre la estabilidad de las situaciones por así decir «judicialmente consolidadas»<sup>327</sup>, de conformidad con lo establecido en el segundo inciso del art. 161.1 a) C.E., y, de otro lado, ciertas excepciones, vinculadas con una posible revisión *in bonum*, como son todas las comprendidas en el indicado art. 40.1 LOTC. Y es obvio que estas, en cuanto son excepciones tasadas de la regla general, han de ser interpretadas restrictivamente para que sea respetado dicho equilibrio<sup>328</sup>. En esta línea

---

<sup>324</sup> La STC 122/2016, de 23 de junio (ponente Andrés Ollero Tassara), FJ 4.º.b), siguiendo la doctrina sentada por la STC 99/1987, de 11 de junio (ponente Carlos De la Vega Benayas), FJ 6.º.c), señala que, de estimarse que la modificación legislativa cuestionada incurre en arbitrariedad, habría de considerarse necesariamente infringido también el principio de seguridad jurídica, ya que la inevitable afectación de dicha modificación a las relaciones o situaciones jurídicas preexistentes resultaría imprevisible, por su propia naturaleza arbitraria.

<sup>325</sup> STC 193/2009, de 28 de septiembre (ponente Ramón Rodríguez Arribas), FJ 2.º; STC 89/2011, de 6 de junio (ponente Elisa Pérez Vera), FJ 4.º.

<sup>326</sup> La STC 122/1987, de 14 de julio (ponente Ángel Latorre Segura), FJ 3.º, relaciona la seguridad jurídica con el principio de legalidad penal en el ámbito sancionador. La STC 62/1982, de 15 de octubre (ponente Rafael Gómez-Ferrer Morant), FJ 7.º.C), relaciona la seguridad jurídica con el principio de tipicidad, a los que considera íntimamente conectados. La seguridad jurídica también impone límites a la reapertura de cualesquiera procedimientos sancionadores —administrativo o penal— por los mismos hechos (*non bis in ídem*), pues la posibilidad ilimitada de reapertura o prolongación de un procedimiento sancionador crea una situación de pendencia jurídica, que, en atención a su carácter indefinido, es contraria a la Constitución. Las garantías procesales constitucionalizadas en el art. 24.2 CE son de aplicación al ámbito administrativo sancionador «en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución» (STC 2/2003, de 16 de enero, ponente María Emilia Casas Baamonde, FJ 8.º).

La STC 173/2007, de 23 de julio (ponente Eugeni Gay Montalvo), FJ 4.º, *in fine*, confirma la adecuada ponderación judicial de los principios de seguridad jurídica y tutela judicial efectiva, cuando cuestiona la falta de diligencia del particular administrado, víctima del incumplimiento por parte de la Administración del deber de respuesta a las solicitudes de los ciudadanos, no existiendo en la decisión judicial rigorismo, formalismo excesivo o cualquier otra razón que revele una clara desproporción entre los fines y los intereses que se protegen y los que se sacrifican, ni por tanto lesión constitucional.

La STC 138/2016, de 18 de julio (ponente Ricardo Enríquez Sancho), FJ 3.º, relaciona la seguridad jurídica con la prescripción del delito fiscal, al afirmar que «la interpretación de aquel precepto legal en el sentido de que “la simple presentación de una denuncia o querrela, sin que medie ningún acto de interposición judicial, interrumpe el plazo de prescripción”, no respeta las exigencias de tutela reforzada, al no tomar en consideración ni las exigencias derivadas de la seguridad jurídica, ni el fundamento de la institución, ni la implicación del derecho a la libertad». En el mismo sentido se había pronunciado la STC 147/2009, de 15 de junio (ponente Elisa Pérez Vera), FJ 2.º.

<sup>327</sup> Según la STC 54/2002, de 27 de febrero (ponente Elisa Pérez Vera), FJ 9.º, esta intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas que el principio de seguridad jurídica reclama, afecta no sólo a las decididas con fuerza de cosa juzgada, sino también a las **situaciones administrativas firmes**. La declaración de inconstitucionalidad no supone por tanto una nulidad *ex tunc*. La STC 3/2003, de 16 de enero (ponente Eugeni Gay Montalvo), FJ 11.º, pese a declarar la inconstitucionalidad de la norma impugnada, aclara que, por contener la ley declarada inconstitucional autorizaciones de gasto para hacer frente a obligaciones jurídicas contraídas por la Administración durante un ejercicio presupuestario ya finalizado, es preciso modular el alcance de la declaración de inconstitucionalidad, por lo que deben declararse no susceptibles de ser revisadas, no sólo aquellas situaciones decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), sino también por exigencia del principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), las establecidas mediante **actuaciones administrativas firmes**.

<sup>328</sup> STC 159/1997, de 2 de octubre (ponente Julio Diego González Campos), FFJJ 6.º *in fine* y 7.º.B); y STC 36/1999, de 22 de marzo (ponente Pablo Cachón Villar), FJ 5.º. Si bien es de destacar el criterio en contrario manifestado en amplios votos particulares a la STC 159/1997, de 2 de octubre. El primero de Fernando García-Mon y González Regueral, ya que para este magistrado la aplicación de una ley declarada inconstitucional por motivos de seguridad jurídica supone una interpretación restrictiva de los derechos fundamentales y libertades públicas. La seguridad jurídica en nuestra Constitución es, por un lado, principio configurador o soporte estructural de la tutela judicial efectiva (derecho fundamental reconocido y protegido

se dice que el principio de igualdad en la aplicación de la ley sólo opera respecto de decisiones o criterios sentados con anterioridad, no con los que puedan producirse en el futuro; extenderlo a lo que resulte de resoluciones posteriores sería incompatible con el principio de seguridad jurídica que consagra el art. 9.3 CE.

Se señala de esta forma que el principio de seguridad jurídica comporta la imposición jurídica de la finalización de los efectos derivados de insuficiencias, anomalías o errores, por más fehacientes que estos sean, en razón de que su trascendencia más allá del término temporal fijado por el legislador implica trastornos, disfunciones o detrimento de otros derechos, bienes o intereses jurídicamente protegidos<sup>329</sup>.

Por otro lado, tampoco la seguridad jurídica significa que la aplicación práctica del Derecho genere situaciones idénticas en todos los casos, ni que todos los pronunciamientos judiciales tengan que realizarse en el mismo sentido. Aun cuando pueda parecer poco conforme con el principio de seguridad jurídica el que un mismo tribunal dicte, en fechas muy próximas, separadas en algún caso tan sólo por un día, sentencias claramente contradictorias entre sí, resolviendo en sentido radicalmente opuesto supuestos idénticos, ello no es más que consecuencia de la independencia que cada juez o tribunal tiene en el ejercicio de su potestad jurisdiccional, que debe encontrar solución en el marco del ordenamiento legal a través de los remedios procesales y orgánicos que resulten ser necesarios para lograr la superación de dicha discrepancia, puesto que tal objetivo no puede obtenerse en la vía de amparo constitucional por no ser competencia del Tribunal Constitucional realizar funciones de unificación jurisprudencial en temas de legalidad ordinaria, que corresponde decidir, en exclusiva, a los órganos judiciales (STC 201/1991, de 28 de octubre, ponente Eugenio Díaz Eimil, FJ 3.º)<sup>330</sup>.

---

por el art. 24.1 CE) y, por otro lado, el marco esencial de las libertades públicas, que los ciudadanos no disfrutaban cuando falta la seguridad jurídica. Y no cabe mayor inseguridad jurídica que aplicar un precepto declarado nulo precisamente por violar la seguridad jurídica. En el mismo sentido se manifiesta el voto particular de Manuel Jiménez de Parga y Cabrera (al que se adhiere Rafael de Mendizábal Allende) que subraya que apoyar una sentencia en un precepto legal que este Tribunal ha declarado inconstitucional y nulo produce desazón, en el sentido de inquietud interior. Once meses después de la STC 173/1996, de 31 de octubre, que declaró inconstitucional el art. 38.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria, el precepto maldito se sigue aplicando en la actual sentencia (STC 159/1997, de 2 de octubre), y se integra como si fuese una norma válida, en los fundamentos que sirven a la mayoría de los magistrados para denegar el amparo. Se reproduce este mismo voto particular de Manuel Jiménez de Parga y Cabrera (al que se adhiere Fernando Garrido Falla) en la STC 36/1999, de 22 de marzo (ponente Pablo Cachón Villar), sobre idéntico asunto.

<sup>329</sup> Como ya hemos visto, la STC 80/2002, de 8 de abril (ponente María Emilia Casas Baamonde), FJ 6.º, resalta que, en materia electoral, transcurridos los plazos fijados por el legislador, el descubrimiento de una realidad material distinta a la que por error se ha entendido producida tras las elecciones, debe ceder en aras de la específica seguridad jurídica electoral, pues de las distorsiones que puede llegar a generar la anulación de las situaciones ya creadas pueden derivarse perjuicios mucho más notables que los que supondría la indudable comprobación de aquella realidad.

<sup>330</sup> En sentido contrario parece decantarse el voto particular de Manuel Jiménez de Parga en la STC 142/1995, de 3 de octubre (ponente Javier Delgado Barrio).

No obstante, en sentido contrario se establece que la existencia de pronunciamientos contradictorios en las resoluciones judiciales de los que resulte que unos mismos hechos ocurrieron o no ocurrieron, es incompatible con el principio de seguridad jurídica que, como una exigencia objetiva del ordenamiento, se impone al funcionamiento de todos los órganos del Estado en el art. 9.3 CE —en cuanto dicho principio integra también la **expectativa legítima de quienes son justiciables a obtener para una misma cuestión una respuesta inequívoca** de los órganos encargados de impartir justicia—, y vulneraría, asimismo, el derecho a una tutela judicial efectiva que reconoce el art. 24.1 CE, pues no resultan compatibles la efectividad de dicha tutela y la firmeza de los pronunciamientos judiciales contradictorios, cuando la contradicción no deriva de haberse abordado unos mismos hechos desde perspectivas jurídicas diversas<sup>331</sup>. En este sentido, también se declara la vinculación de resoluciones judiciales de un orden jurisdiccional para otro distinto, vinculación que responde a una finalidad de coherencia y seguridad jurídica<sup>332</sup>.

Por otro lado, se relaciona también la seguridad jurídica con **la fiabilidad y la celeridad** en la resolución de quejas, reclamaciones y recursos, cuando la prontitud en solventar estas situaciones de demandas y protestas es un propósito directamente perseguido por la norma<sup>333</sup>, que busca este objetivo como elemento integrante de la seguridad jurídica. Al respecto se dice que los instrumentos procesales que abundan en las garantías de defensa de las partes y en las de acierto judicial, como es la previsión de nuevos recursos frente a decisiones previas, pueden colisionar con otros intereses de rango constitucional, como son la seguridad jurídica y la celeridad en la administración de la justicia, y pueden también perder parte de su virtualidad tutelar al separar excesivamente en el tiempo el juicio y el hecho enjuiciado<sup>334</sup>. Por otro lado, se anuda también la libertad de configuración que corresponde al legislador al establecer el régimen jurídico de los recursos, a la necesidad de preservar intereses constitucionalmente garantizados, como son la seguridad jurídica y la aplicación igual del Derecho en todo el territorio nacional. Ello justifica el carácter vinculante de la

---

<sup>331</sup> SSTC 62/1984, de 21 de mayo (ponente Manuel Díez de Velasco Vallejo), FJ 5.º; 158/1985, de 26 de noviembre (ponente Ángel Latorre Segura), FJ 4.º; 16/2008, de 31 de enero (ponente Elisa Pérez Vera), FJ 2.º; 60/2008, de 26 de mayo (ponente Pascual Sala Sánchez), FJ 9.º; 109/2008, de 22 de septiembre (ponente Guillermo Jiménez Sánchez), FJ 3.º; 139/2009, de 15 de junio (ponente Pascual Sala Sánchez), FJ 5.º; 192/2009, de 28 de septiembre (ponente Pablo Pérez Tremps), FJ 2.º; y 21/2011, de 14 de marzo (ponente Ramón Rodríguez Arribas), FJ 2.º.

<sup>332</sup> STC 21/2011, de 14 de marzo (ponente Ramón Rodríguez Arribas), FJ 2.º *in fine*.

<sup>333</sup> STC 80/2002, de 8 de abril (ponente María Emilia Casas Baamonde) FJ 3.º.

<sup>334</sup> STC 296/2005, de 21 de noviembre (ponente María Emilia Casas Baamonde), FJ 3.º; y STC 60/2008, de 26 de mayo (ponente Pascual Sala Sánchez), FJ 4.º.

doctrina legal sentada por el Tribunal Supremo al resolver recursos de casación en interés de ley<sup>335</sup>.

En esta línea, se ha dicho también que la armonización de principios como el de legalidad presupuestaria con el de seguridad jurídica no puede justificar que la Administración posponga, por ejemplo, la ejecución de sentencias más allá del tiempo necesario para obtener las consignaciones presupuestarias precisas (STC 32/1982, de 7 de junio, ponente Gloria Begué Cantón, FJ 3.º).

c) La seguridad jurídica y el poder legislativo

Por lo que respecta a las posibilidades y competencias **del legislador**, la seguridad jurídica resulta configurada, como hemos indicado, como uno de los principios básicos y orientadores de la acción legislativa.

Por ello, el legislador debe hacer el máximo esfuerzo posible para garantizar la seguridad jurídica (SSTC 49/1999, de 5 de abril, ponente Tomás S. Vives Antón, FJ 4.º; y STC 62/1982, de 15 de octubre, ponente Rafael Gómez-Ferrer Morant, FJ 7.º.C), o, dicho de otro modo, el legislador debe salvaguardar «la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho» (STC 36/1991, de 14 de febrero, ponente Francisco Rubio Llorente, FJ 5.º)<sup>336</sup>.

El análisis de la posible lesión del derecho a la tutela judicial efectiva, desde la perspectiva de la seguridad jurídica, se realiza no sólo en el ámbito de las resoluciones judiciales, sino también en el relativo al contenido y la elaboración de las leyes. De

---

<sup>335</sup> STC 37/2012, de 19 de marzo (ponente Manuel Reyes Aragón), FJ 7.º; STC 75/2012, de 16 de abril (ponente Manuel Reyes Aragón), FJ 3.º; STC 91/2012, de 7 de mayo (ponente Francisco Pérez de los Cobos Orihuel), FJ 3.º; y STC 94/2012, de 7 de mayo (ponente Ramón Rodríguez Arribas), FJ 3.º.

<sup>336</sup> En el mismo sentido la STC 49/1999, de 5 de abril (ponente Tomás S. Vives Antón), FJ 4.º; la STC 104/2000, de 13 de abril (ponente Manuel Jiménez de Parga y Cabrera), FJ 7.º; y la STC 84/2008, de 21 de julio (Ponente Javier Delgado Barrio), FJ 8.º.

Como ya habíamos indicado, la STC 165/1999, de 27 de septiembre (ponente Vicente Conde Martín de Hijas), FJ 2.º, en muy similares términos la define como «**la confianza o la perspectiva** razonablemente fundada de los ciudadanos en cuál será la actuación de los poderes públicos en aplicación del Derecho», siguiendo a la STC 200/1989, de 30 de noviembre (ponente Carlos De la Vega Benayas), FJ 5.º, que traduce la seguridad jurídica en «la confianza de los ciudadanos de que sus pretensiones van a ser resueltas de modo igual para todos, sin discriminaciones injustificadas, por el juez, salvo que por este se fundamente la imposibilidad de atender tal expectativa».

También la STC 156/2004, de 21 de septiembre (ponente Jorge Rodríguez-Zapata Pérez), FJ 9.º; STC 83/2005, de 7 de abril (ponente Javier Delgado Barrio), FJ 5.º; STC 90/2009, de 20 de abril (ponente Guillermo Jiménez Sánchez), FJ 4.º; STC 136/2011, de 13 de septiembre (ponente Elisa Pérez Vera), FJ 9.º; STC 37/2012, de 19 de marzo (ponente Manuel Reyes Aragón), FJ 8.º; la STC 100/2012, de 8 de mayo (ponente Javier Delgado Barrio), FJ 10.º; la STC 120/2012, de 4 de junio (ponente Francisco José Hernando Santiago), FJ 3.º; la STC 234/2012, de 13 de diciembre (ponente Ramón Rodríguez Arribas), FJ 8.º; la STC 93/2013, de 23 de abril (ponente Adela Asua Batarrita), FJ 10.º; la STC 7/2015, de 22 de enero (ponente Juan Antonio Xiol Ríos), FJ 2.º; y la STC 84/2015, de 30 de abril (ponente Francisco Pérez de los Cobos Orihuel), FJ 3.º.b).

manera tal que, para evitar la eventual vulneración de este principio y aquel derecho, la norma analizada debe tener un **contenido claro y preciso**, estando plenamente determinados los posibles efectos de la decisión judicial que la aplique (STC 84/2008, de 21 de julio, ponente Javier Delgado Barrio, FJ 8.º). Exige por tanto la seguridad jurídica que las leyes sean claras, concretas y precisas, que establezcan relaciones manifiestas, comprensibles, inteligibles, que determinen seguridad y certeza<sup>337</sup>.

Por otro lado, la STC 179/1989, de 2 de noviembre (ponente Luis López Guerra), FJ 3.º, señala la íntima relación entre la seguridad jurídica y el **principio de publicidad normativa**, como elemento inherente en aquella<sup>338</sup>, que constituye una garantía básica del ordenamiento jurídico «que implica la exigencia de que las normas sean dadas a conocer públicamente mediante su inclusión en los boletines oficiales correspondientes» (STC 3/2003, de 16 de enero, ponente Eugeni Gay Montalvo, FJ 10.º), «antes de que pueda exigirse su cumplimiento general» (STC 90/2009, de 20 de abril, ponente Guillermo Jiménez Sánchez, FJ 5.º)<sup>339</sup>.

Esta garantía de la publicidad aparece como consecuencia ineluctable de la proclamación de España como un Estado de Derecho, pues sólo podrán asegurarse las posiciones jurídicas de los ciudadanos, la posibilidad de estos de ejercer y defender sus derechos, y la efectiva sujeción de los ciudadanos y los poderes públicos al ordenamiento jurídico, si los destinatarios de las normas tienen una **efectiva**

---

<sup>337</sup>Según la STC 84/2015, de 30 de abril (ponente Francisco Pérez de los Cobos Orihuel), FJ 3.º.b), frente a la alegación de parquedad del texto legal impugnado y de la utilización de referencias a términos y posibilidades futuras, sin contener todos los elementos para entender la voluntad del legislador, que ponen en duda el respeto del principio de seguridad jurídica, entiende el Tribunal Constitucional que ninguna confusión o incertidumbre genera la práctica —no infrecuente— de que algunos de los mandatos normativos... se expresen mediante fórmulas verbales en futuro; y lo mismo cabe decir respecto al uso de términos potestativos —«podrá» o «podrán»—. Tales fórmulas o términos no hacen sino precisar el sentido imperativo o facultativo que la correspondiente norma tiene para los respectivos destinatarios o, en su caso, el margen de disposición que se les concede, lo que en definitiva contribuye a determinar el significado y alcance que el legislador ha querido otorgar a cada una de las previsiones.

Resulta igualmente interesante el voto particular del magistrado Vicente Conde Martín de Hijas a la STC 49/2008, de 9 de abril (ponente Pablo Pérez Tremps), en el que considera contraria a la Constitución la norma impugnada por utilizar términos sumamente equívocos, difícilmente conciliables, además, por su equivocidad, con el principio de seguridad jurídica.

Puede verse en este sentido la STS de 21 de octubre de 2000 (ponente José Mateo Díaz), recurso núm. 5457/1994, contra una ordenanza fiscal del impuesto sobre incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, porque no concretaba el tipo del impuesto, limitándose a decir que este no podría exceder del 5%, reproduciendo los términos empleados por el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales en materia de Régimen Local, pero dejando el tipo sin concretar, vulnerando así el contenido del propio precepto del Real Decreto Legislativo mencionado, que le obligaba a fijarlo dentro de la escala que ofrecía, y vulnerando asimismo el principio de seguridad jurídica recogido en el art. 9.3 CE.

<sup>338</sup> También las SSTC 104/2000, de 13 de abril (ponente Manuel Jiménez de Parga y Cabrera), FJ 7.º, 235/2000, de 5 de octubre (ponente Guillermo Jiménez Sánchez), FJ 8.º, 90/2009, de 20 de abril (ponente Guillermo Jiménez Sánchez), FJ 5.º, y 136/2011, de 13 de septiembre (ponente Elisa Pérez Vera), FJ 9.º.

Según la STC 101/2013, de 23 de abril (ponente Juan José González Rivas), FJ 10.º, el mandato directo al legislador presupuestario que se contiene en el art. 12 de la Ley 19/1994, de 4 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, colma las exigencias de publicidad normativa, sin que por tanto quepa apreciar en la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado (en adelante, PGE) para 2008, la vulneración del principio de seguridad jurídica previsto en el art. 9.3 CE.

<sup>339</sup> En el mismo sentido, la STC 136/2011, de 13 de septiembre (ponente Elisa Pérez Vera), FJ 9.º.



**oportunidad de conocerlas** en cuanto tales normas, mediante un instrumento de difusión general que dé fe de su existencia y contenido, por lo que resultarán evidentemente **contrarias al principio de publicidad aquellas normas que fueran de imposible o muy difícil conocimiento**<sup>340</sup>.

La sentencia STC 233/1999, de 16 de diciembre (ponente Pablo Cachón Villar), FJ 6.º, señala que la publicación de los actos jurídicos emanados de las corporaciones locales, en cuanto presupuesto de eficacia de los mismos, aparece estrechamente vinculada al principio de seguridad jurídica garantizado por el art. 9.3 CE<sup>341</sup>.

La publicación de las normas en el BOE excluye automáticamente, según el Tribunal Constitucional, la lesión de la seguridad jurídica al haberse cumplido los requisitos de publicidad exigibles, dando por supuesto que con la publicación de aquellas en los boletines oficiales correspondientes las normas ya se hacen inmediatamente de posible conocimiento, constituyendo esta mínima publicidad una garantía suficiente para salvaguardar la seguridad jurídica<sup>342</sup>. Parece confundir aquí la doctrina

---

<sup>340</sup> En el mismo sentido, SSTC 179/1989, de 2 de noviembre (ponente Luís López Guerra), FJ 3.º; 3/2003, de 16 de enero (ponente Eugeni Gay Montalvo), FJ 10.º; 90/2009, de 20 de abril (ponente Guillermo Jiménez Sánchez), FJ 5.º; y 136/2011, de 13 de septiembre (ponente Elisa Pérez Vera), FJ 9.º.

<sup>341</sup> «...y exige, en consecuencia, un tratamiento común y uniforme en todo el territorio del Estado que sólo puede garantizar el legislador estatal» (FJ 8.º).

<sup>342</sup> STC 90/2009, de 20 de abril (ponente Guillermo Jiménez Sánchez), FJ 5.º y STC 136/2011, de 13 de septiembre (ponente Elisa Pérez Vera), FJ 9.º. Es de destacar el **voto particular** en esta última sentencia del magistrado Manuel Aragón Reyes, para quien «la heterogeneidad y ausencia de sistema de este tipo de leyes [las leyes de "acompañamiento"] provoca un innegable efecto descodificador del ordenamiento jurídico de tal magnitud (en el caso que nos ocupa, además de las reformas de 89 textos de rango legal, sucede que estos versaban sobre las más variadas y distantes materias: ...) que origina una evidente incertidumbre sobre la normativa vigente, lo que representa un riesgo, sin duda, para la seguridad jurídica garantizada por el art. 9.3 CE». De este argumento parece deducirse la lógica precisión de que la publicación de una norma en un boletín oficial no es garantía indiscutible, en todo caso, del cumplimiento del principio de publicidad normativa, en cuanto al posible conocimiento de las normas por los destinatarios de las mismas.

En el sentido de la suficiencia de la publicación de las normas en el BOE (o boletín oficial correspondiente), para cumplir con la garantía de la seguridad jurídica, puede verse la STC 102/2012, de 8 de mayo (ponente Francisco Pérez de los Cobos Orihuel), FJ 2.º. Para ambas sentencias (136/2011 y 102/2012), la cuestión no arroja dudas, no sólo porque la publicación de una disposición en el BOE «basta para el conocimiento formal de las disposiciones que la norma publicada incorpora», sino también porque, desde la estricta perspectiva constitucional, no es posible imputar a la norma impugnada [una ley de «acompañamiento»] una quiebra del principio de seguridad jurídica previsto en el art. 9.3 CE por tratarse de una ley de contenido indefinido, sin objeto predeterminado, «pues la norma tiene un objeto que, aunque heterogéneo, está perfectamente delimitado en el momento de presentación del proyecto al Congreso de los Diputados, teniendo todos sus eventuales destinatarios (operadores jurídicos y ciudadanos) conocimiento del mismo mediante su publicación en el Diario Oficial de las Cortes Generales».

Siguen este argumento otros pronunciamientos, como las SSTC 120/2012, de 4 de junio, FJ 3.º *in fine*, 209/2012, de 14 de noviembre, FJ 2.º.d), y 36/2013, de 14 de febrero, FJ 3.º, ponente en todas ellas Francisco José Hernando Santiago, o la STC 84/2015, de 30 de abril, ponente Francisco Pérez de los Cobos Orihuel, FJ 3.º.a).

Resultan, no obstante, perturbadoras e inquietantes tanto la aceptación de la plena constitucionalidad de una «ley de contenido indefinido» como esta nueva carga que parece imponer el intérprete constitucional a los operadores jurídicos y ciudadanos, de tener que poseer «conocimiento formal» no sólo del BOE (y restantes boletines oficiales) sino también del Diario Oficial de las Cortes Generales.

La STC 93/2013, de 23 de abril (ponente Adela Asua Batarrita), FJ 4.º, señala la constitucionalidad de la Ley Foral de Navarra 6/2000, con cumplimiento de la seguridad jurídica por su publicación en el BON.

constitucional los conceptos de *publicidad* y *publicación*, como se deriva de sus propias sentencias<sup>343</sup>.

La seguridad jurídica, por otro lado, no puede invocarse como garante de una doctrina de «derechos adquiridos»<sup>344</sup> que impida la acción del legislador y las posibilidades de reforma del ordenamiento propio de un Estado social y democrático de Derecho, ni aún en el caso de la existencia de derechos subjetivos, con más razón tratándose de expectativas (STC 108/1986, de 29 de julio, ponente Ángel Latorre Segura, FJ 19.º)<sup>345</sup>.

En esta línea, la STC 129/1987, de 16 de julio (ponente Luis López Guerra), FJ 5.º, descarta la imputación de ser la norma impugnada<sup>346</sup> contraria al principio de seguridad jurídica, al tratarse de una norma **claramente formulada y formalmente publicada**, pues «las modificaciones operadas por el precepto en cuestión están en el ámbito de la potestad legislativa, que no puede permanecer inerte ni inactiva ante la realidad social y las transformaciones que la misma impone»<sup>347</sup>.

---

<sup>343</sup> Quizás se confundan aquí dos conceptos, *publicidad* y *publicación*, que, aunque íntimamente relacionados, convendría precisar. La *publicación*, según la RAE es la «acción y efecto de publicar», el «escrito impreso, como un libro, revista, periódico, etc., que ha sido publicado», viene a constituir simplemente la inserción de un determinado contenido en un medio de difusión, lo cual, obviamente, no garantiza su conocimiento. En cambio, la *publicidad*, según la RAE, es la «cualidad o estado de público» y el «conjunto de medios que se emplean para divulgar o extender la noticia de las cosas o de los hechos», que en sí misma supone la realización de una serie de actos para dar a conocer la existencia o el contenido de algo, de los cuales puede ser uno de ellos la *publicación* en un medio de difusión. Confusión que se aprecia en las mismas sentencias del Tribunal Constitucional señaladas: SSTC 104/2000, de 13 de abril (ponente Manuel Jiménez de Parga y Cabrera), FJ 7.º; 235/2000, de 5 de octubre (ponente Guillermo Jiménez Sánchez), FJ 8.º; 90/2009, de 20 de abril (ponente Guillermo Jiménez Sánchez), FJ 5.º; y 136/2011, de 13 de septiembre (ponente Elisa Pérez Vera), FJ 9.º.

<sup>344</sup> La STC 27/1981, de 20 de julio (ponente Plácido Fernández Viagas), FJ 10.º, señala que «desde el punto de vista de la constitucionalidad, debemos rehuir cualquier intento de aprehender la huidiza teoría de los derechos adquiridos, porque la Constitución no emplea la expresión «derechos adquiridos» y es de suponer que los constituyentes la soslayaron, no por modo casual, sino porque la defensa a ultranza de los derechos adquiridos no casa con la filosofía de la Constitución, no responde a exigencias acordes con el Estado de Derecho que proclama el artículo primero de la Constitución; fundamentalmente, porque esa teoría de los derechos adquiridos, que obliga a la Administración y a los tribunales cuando examinan la legalidad de los actos de la Administración, no concierne al Legislativo, ni al Tribunal Constitucional cuando procede a la función de defensa del ordenamiento, como intérprete de la Constitución. Cuando se trata de la defensa del ordenamiento constitucional, hemos de tener en cuenta que el concepto de «derecho individual» no puede confundirse con el *ius quaesitum*; el 9.3 -en todo o en parte- alude a los derechos fundamentales del Título I y, para algunos, parece incluso excesivo que el principio constitucional de la irretroactividad alcance a las leyes, restringiéndolo a los reglamentos».

La STC 97/1990, de 24 de mayo (ponente Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer), FJ 4.º, también afirma que «no puede hablarse así de derechos adquiridos a que se mantenga un determinado régimen regulador de unas prestaciones a obtener en el futuro, ni existe retroactividad cuando una norma afecta a situaciones en curso de adquisición, pero aún no consolidadas por no corresponder a prestaciones ya causadas». Y añade que el art. 9.3, «según reiterada doctrina de este Tribunal no impide la incidencia de la nueva ley, en cuanto su proyección hacia el futuro, en derechos en curso de adquisición en base a una legislación anterior que aquella nueva ley deroga» (FJ 6.º).

<sup>345</sup> La STC 227/1988, de 29 de noviembre (ponente Jesús Leguina Villa), FJ 11.º, considera directamente como no contraria al principio de seguridad jurídica la limitación a 75 años de los aprovechamientos que establece la nueva Ley de Aguas, aun cuando pueda suponer una disminución de las expectativas de rentabilidad patrimonial creadas al amparo de la legislación anterior, por considerar razonables y suficientes los nuevos límites para la amortización de las obras que requiera la concesión.

<sup>346</sup> La norma impugnada en el caso al que se refiere esta sentencia es el art. 33 de la Ley 30/1984, de 2 de agosto, de reforma de la función pública.

<sup>347</sup> En el mismo sentido, las SSTC 99/1987, de 11 de junio (ponente Carlos de la Vega Benayas), FJ 6.º.c); y 70/1988, de 19 de abril (ponente Fernando García-Mon y González-Regueras), FJ 4.º.



Así lo recuerda también la STC 227/1988, de 29 de noviembre (ponente Jesús Leguina Villa), que insiste en que el principio de seguridad jurídica no ampara la necesidad de preservar indefinidamente el régimen jurídico que se establece en un momento histórico dado en relación con derechos o situaciones determinadas (FJ 10.º)<sup>348</sup>. En todo caso, hay que poner de relieve que los principios de irretroactividad y seguridad jurídica plasmados en el art. 9.3 CE, se predicán en cuanto a la norma, entendida esta como configuración genérica de disposición y no en relación con los hechos, de tal modo que, renovada la situación fáctica determinante de cambio en la aplicación de la norma, no puede imputarse a esta la vulneración de dichos principios, pues el cambio no es del ordenamiento jurídico sino de los hechos que obligan a nuevo y diferente encuadramiento legal (STC 199/1999, de 10 de diciembre, ponente José Luis de los Mozos y de los Mozos, FJ 2.º).

A esta condición de tratarse de normas «claramente formuladas y formalmente publicadas»<sup>349</sup>, como definitoria de la seguridad jurídica que deben garantizar las leyes, alude igualmente la STC 99/1987, de 11 de junio (ponente Carlos de la Vega Benayas), FJ 6.º.c)<sup>350</sup>. Pero precisa también esta sentencia que el hecho de que la seguridad jurídica sea *suma* de otros principios, «certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad»<sup>351</sup>, no quiere decir que no tenga valor por sí misma y que su alegación y consideración sea superflua<sup>352</sup>. Eso sí, cualquier alegato de una posible vulneración de la seguridad jurídica debe acompañarse de una argumentación específica y suficiente, aportando un análisis y una argumentación consistente<sup>353</sup>.

---

Según la STC 101/2013, de 23 de abril (ponente Juan José González Rivas), FJ 10.º, el mandato directo al legislador presupuestario que se contiene en el art. 12 de la Ley 19/1994, de 4 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, colma las exigencias de publicidad normativa, sin que por tanto quepa apreciar en la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de PGE para 2008, la vulneración del principio de seguridad jurídica previsto en el art. 9.3 CE.

<sup>348</sup> En la misma línea, las SSTC 65/1990, 66/1990 y 67/1990, de 5 de abril (ponente Álvaro Rodríguez Bereijo), FJ 6.º.

<sup>349</sup> La STC 93/2013, de 23 de abril (ponente Adela Asua Batarrita), FJ 10.º.b), declara acorde a la Constitución la Ley Foral de Navarra de parejas estables (Ley Foral 6/2000, de 3 de junio), ya que la norma no genera incertidumbre de ninguna clase que contraría el principio de seguridad jurídica previsto en el art. 9.3 CE, pues se trata de una previsión legal clara en sus términos que, por lo demás, no resulta desconocida en numerosos ámbitos de nuestro ordenamiento jurídico.

<sup>350</sup> Véase también la STC 143/1994, de 9 de mayo (ponente Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo Ferrer), FJ 6.º, que relaciona la seguridad jurídica con fórmulas necesarias de publicidad y de transparencia en el tráfico económico y negocial, por encima del derecho a la intimidad.

<sup>351</sup> STC 27/1981, de 20 de julio de 1981 (ponente Plácido Fernández Viagas), FJ 10.º.

<sup>352</sup> STC 99/1987, de 11 de junio (ponente Carlos De la Vega Benayas), FJ 6.º.c).

La STC 225/1993, de 8 de julio, ponente Julio Diego González Campos, FJ 6.º.D), vincula claramente el principio de legalidad y el de seguridad jurídica. En el mismo sentido, la STC 89/2011, de 6 de junio (ponente Elisa Pérez Vera), FJ 5.º, en relación con la legalidad en materia procesal.

<sup>353</sup> STC 180/2000, de 29 de junio (ponente Tomás S. Vives Antón), FJ 9.º.

Para la STC 183/2014, de 6 de noviembre (ponente Luis Ignacio Ortega Álvarez), FJ 2.º.b), no puede alegarse sin más la vulneración de este principio sin aportar razón alguna que explique las razones por las que un cambio normativo vulnera el principio de seguridad jurídica protegido por el artículo 9.3 CE.

Como hemos señalado, el Tribunal Constitucional recoge también los distintos aspectos, señalados por la doctrina, que confluyen en la seguridad jurídica, fundamentalmente definidos en torno a la idea de certidumbre o certeza del Derecho aplicable, es decir, seguridad en el contenido (vertiente objetiva de la seguridad jurídica), y de previsibilidad o predecibilidad, es decir, la confianza legítima de los ciudadanos sobre cuál será la actuación de los poderes públicos (STC 65/1987, de 21 de mayo, ponente Luis López Guerra, FJ 18.º). Es esta la vertiente subjetiva de la seguridad jurídica. Y para analizar esta vertiente subjetiva es preciso ponderar los diferentes elementos en presencia, para concluir después si se ha vulnerado la seguridad jurídica o no y debe ceder ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos, pues la seguridad jurídica **no es un valor absoluto**. Según la STC 126/1987, de 16 de julio (ponente Gloria Begué Cantón), FJ 11.º, el principio de seguridad jurídica **no puede erigirse en valor absoluto por cuanto daría lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente**, siendo así que este, al regular relaciones de convivencia humana, debe responder a la realidad social de cada momento como instrumento de perfeccionamiento y de progreso.<sup>354</sup> Pero, es este (si se ha vulnerado la seguridad jurídica o no) un interrogante al que solo puede responderse después de analizar las circunstancias específicas que concurren en el caso, especialmente la previsibilidad de la medida adoptada. En consecuencia, resultará oportuno en tal caso analizar los aspectos concernientes a la génesis de las normas cuestionadas<sup>355</sup>. Y esa apariencia de seguridad jurídica se logra cuando la novedad que incorporan las normas se realiza de una forma *precisa, cierta y formalmente publicada*.

No debe olvidarse que **está en el ámbito de la potestad legislativa**, que no puede permanecer inerte ni inactiva ante la realidad social y las transformaciones que la misma impone, **realizar las modificaciones** en el ordenamiento jurídico que aquella exija (principio de **libertad de configuración del legislador**<sup>356</sup>), siendo

<sup>354</sup> En el mismo sentido, STC 332/2005, de 15 de diciembre (ponente Vicente Conde Martín de Hijas), FJ 17.º; y STC 120/2012, de 4 de junio (ponente Francisco José Hernando Santiago), FJ 3.º.

<sup>355</sup> STC 273/2000, de 15 de noviembre (ponente Pedro Cruz Villalón), FJ 11.º.

La STC 120/2012, de 4 de junio (ponente Francisco José Hernando Santiago), FJ 3.º, tras recoger la doctrina constitucional de que el principio de seguridad jurídica «no puede erigirse en un valor absoluto por cuanto daría lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente» (SSTC 126/1987 y 182/1997), después de reconocer que «las normas básicas deben estar caracterizadas, como regla general y dada su propia naturaleza, por una cierta vocación de permanencia en el ordenamiento jurídico, añade que esto no puede ser predicable de toda norma por igual. Según la sentencia, tal circunstancia dependerá de los sectores concretos de la realidad sobre los que tales normas básicas se proyecten, siendo precisamente aquellos más dados a cambios de índole coyuntural —por ejemplo, por su estrecha conexión con aspectos tales como la marcha de la economía o la política económica general— los más tendentes a naturales cambios normativos».

<sup>356</sup> La STC 126/1987, de 16 de julio (ponente Gloria Begué Cantón), FJ 11.º, declara que el principio de seguridad jurídica no puede erigirse en valor absoluto por cuanto daría lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente, siendo así que este, al regular relaciones de convivencia humana, debe responder a la realidad social de cada momento como instrumento de perfeccionamiento y de progreso.

La STC 76/1990, de 26 de abril (ponente Jesús Leguina Villa), FJ 8.º.A), señala que «el legislador dispone de un amplio margen para decidir acerca de la separación o la acumulación de las funciones de

obvio que al hacerlo ha de incidir, por fuerza, en las relaciones o situaciones jurídicas preexistentes. Mas sólo se incidiría en inconstitucionalidad si aquellas modificaciones del ordenamiento jurídico incurrieran en arbitrariedad, o en cualquiera otra vulneración de la Norma suprema (STC 99/1987, de 11 de junio, ponente Carlos de la Vega Benayas, FJ 6.º.c)<sup>357</sup>. Tampoco debe perderse de vista, como cuestión de principio, que el legislador no debe limitarse a ejecutar la Constitución, sino que está constitucionalmente legitimado para tomar todas aquellas medidas que, en un marco caracterizado por el pluralismo político, no vulneren los límites que se derivan de la Norma fundamental (STC 49/2008, de 9 de abril, ponente Pablo Pérez Tremps, FJ 4.º).

La STC 150/1990, de 4 de octubre (ponente Jesús Leguina Villa), FJ 8.º, aborda la seguridad jurídica en los aspectos relativos a la certeza de la norma, entendida como previsibilidad sobre los efectos de su aplicación, y a su retroactividad. Asimismo, añade que los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen **que la norma sea clara**, para que los ciudadanos sepan **a qué atenerse** ante la misma<sup>358</sup>.

La seguridad jurídica requiere **certeza en la regla de Derecho** y proscribire fórmulas proclives a la arbitrariedad (STC 71/1982, de 30 de noviembre, ponente

---

inspección y de liquidación tributaria en unos mismos órganos, por lo que la opción entre una u otra solución cae dentro del ámbito de la legítima discrecionalidad del legislador, no resulta arbitraria y no produce indefensión alguna».

La STC 210/1990, de 20 de diciembre (ponente Francisco Tomás y Valiente), FJ 3.º, señala también que «la cuestión de cuándo entra en vigor una Ley, y en general de la aplicación en el tiempo de la misma, son materias en principio de plena competencia del legislador, teniendo este una amplísima libertad de configuración y decisión al respecto».

Como expresa la STC 226/1993 de 8 de julio (ponente Luis López Guerra), FJ 5.º *in fine*, «el control jurisdiccional de la Ley nada tiene que ver con su depuración técnica ni puede dar lugar, tampoco a la constricción absoluta... del ámbito de libre configuración del legislador». En idénticos términos, la STC 195/1996, de 28 de noviembre (ponente Tomás S. Vives Antón), FJ 3.º.

La STC 164/1995, de 13 de noviembre (ponente Javier Delgado Barrio), FJ 9.º *in fine*, por su parte, se refiere a la «libertad configurativa que corresponde al legislador a la hora de trazar las figuras jurídicas con las que trata de obtener el cumplimiento de los deberes fiscales de los ciudadanos».

También se refiere a la libertad de configuración del legislador la STC 225/1998, de 25 de noviembre (ponente Álvaro Rodríguez Bereijo), FFJJ 2.º.A) y 7.º.

Se debe citar también, por ser muy ilustrativo, el Auto TC 72/2008, de 26 de febrero, del Pleno, que declara que, en relación con la actividad legislativa, «el control de la constitucionalidad de las leyes debe ejercerse sin imponer constricciones indebidas al Poder legislativo y respetando sus opciones políticas, máxime cuando se trata de aplicar preceptos generales e indeterminados, como es el de la interdicción de la arbitrariedad. De ese modo se ha hecho especial incidencia en que en tales casos el análisis se ha de centrar en verificar si el precepto controvertido establece una discriminación, que entraña siempre una arbitrariedad, o bien, si aun no estableciéndola, carece de toda explicación racional, lo que también supondría una arbitrariedad, sin que resulte pertinente realizar un análisis a fondo de todas las motivaciones posibles de la norma y de todas sus eventuales consecuencias. En todo caso, también se ha destacado que no es posible confundir lo que es arbitrio legítimo del legislador con capricho, inconsecuencia o incoherencia creadores de desigualdad o distorsión en los efectos legales (por todas, STC 13/2007, de 18 de enero, FJ 4)».

<sup>357</sup> En los mismos términos, la STC 70/1988, de 19 de abril (ponente Fernando García-Mon y González-Regueras), FJ 4.º; y la STC 210/1990, de 20 de diciembre (ponente Francisco Tomás y Valiente), FJ 3.º.

<sup>358</sup> En dicho sentido se había pronunciado ya la STC 76/1990, de 26 de abril (ponente Jesús Leguina Villa), FJ 8.º.A), al señalar que la norma impugnada no resultaba contraria a la CE porque la norma es clara y los ciudadanos saben a qué atenerse ante la misma.

Jerónimo Arozamena Sierra, FJ 4.º; y STC 72/1984, de 14 de junio, ponente Luis Díez-Picazo y Ponce de León, Antecedentes y FJ 3.º)<sup>359</sup>.

En este sentido, la STC 46/1990, de 15 de marzo (ponente Vicente Gimeno Sendra), FJ 4.º, señala que «la exigencia del 9.3 relativa al principio de seguridad jurídica implica que **el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa**<sup>360</sup>, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas» como los complicados juegos de remisiones entre normas. «Hay que promover y buscar la certeza respecto a qué es Derecho y no provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el Derecho aplicable, cuáles las consecuencias derivadas de las normas vigentes e incluso cuáles sean estas»<sup>361</sup>.

Pero la seguridad jurídica no impide que el legislador pueda utilizar cláusulas de remisión y conexiones abstractas y neutrales, si bien el equilibrio entre la seguridad jurídica y la aplicación de distintos derechos y normas se ha de alcanzar, ante todo, mediante la ponderación que debe hacer precisamente la ley, sin que corresponda al Tribunal Constitucional sustituir con su criterio el que haya mostrado el autor de la ley al resolver tal tensión, sino sólo apreciar —cuando así se le demande— si la solución fijada en la norma resulta arbitraria o manifiestamente infundada<sup>362</sup>.

---

<sup>359</sup> Así, la STC 225/1998, de 25 de noviembre (ponente Álvaro Rodríguez Bereijo), FJ 2.º.A) *in fine*, dice que «...se trata de una innovación normativa que se lleva a cabo, en lo que ahora importa, con certeza de la regla de Derecho, que se ha publicado formalmente y con expresa derogación de la normativa a la que sustituye, mediante una norma de rango adecuado y, finalmente, sin afectar a situaciones jurídicas consolidadas. Por lo tanto, no puede afirmarse que la caracterización del precepto recurrido como norma de Derecho transitorio conduzca, en este caso, a una falta de certidumbre sobre el Derecho aplicable».

<sup>360</sup> Recoge también este concepto la STC 146/1993, de 29 de abril (ponente Álvaro Rodríguez Bereijo), FJ 6.º; la STC 104/2000, de 13 de abril (ponente Manuel Jiménez de Parga y Cabrera), FJ 7.º; la STC 156/2004, de 21 de septiembre (ponente Jorge Rodríguez-Zapata Pérez), FJ 9.º; la STC 83/2005, de 7 de abril (ponente Javier Delgado Barrio), FJ 5.º; la STC 23/2007, de 21 de noviembre (ponente Vicente Conde Martín de Hijas), FJ 5.º; la STC 90/2009, de 20 de abril (ponente Guillermo Jiménez Sánchez), FJ 4.º; la STC 136/2011, de 13 de septiembre (ponente Elisa Pérez Vera), FJ 9.º; la STC 37/2012, de 19 de marzo (ponente Manuel Reyes Aragón), FJ 8.º; la STC 100/2012, de 8 de mayo (ponente Javier Delgado Barrio), FJ 10.º; la STC 120/2012, de 4 de junio (ponente Francisco José Hernando Santiago), FJ 3.º; la STC 234/2012, de 13 de diciembre (ponente Ramón Rodríguez Arribas), FJ 8.º; la STC 93/2013, de 23 de abril (ponente Adela Asua Batarrita), FJ 10.º; la STC 101/2013, de 23 de abril (ponente Juan José González Rivas), FJ 10.º; y la STC 84/2015, de 30 de abril (ponente Francisco Pérez de los Cobos Orihuel), FJ 3.º.b).

<sup>361</sup> Para esta STC 46/1990, de 15 de marzo (ponente Vicente Gimeno Sendra), la vulneración de la seguridad jurídica es patente y debe ser declarada la inconstitucionalidad de las normas impugnadas por este motivo (FJ 4.º *in fine*). Es esta de las pocas sentencias del Tribunal Constitucional que declaran la inconstitucionalidad de una norma directamente por el mero hecho de lesionar la seguridad jurídica, y no por la afectación conjunta de otros preceptos constitucionales. Lo que no le impidió apreciar además otro motivo de inconstitucionalidad, como es la vulneración de la distribución constitucional de competencias.

Resulta llamativa la solución del caso dada por la STC 146/1993, de 29 de abril (ponente Álvaro Rodríguez Bereijo), FJ 6.º, que salva la constitucionalidad de una norma autonómica que hacía remisión a una ley estatal derogada, apoyándose precisamente, entre otras, en la propia STC 46/1990, que acabamos de comentar.

Más recientemente puede verse en este sentido la STC 103/2015, de 28 de mayo (ponente Encarnación Roca Trías), FJ 9.º.

No existe una quiebra constitucionalmente relevante de la seguridad jurídica cuando la ley utiliza conceptos indeterminados, indispensables por cuanto no son sustituibles por referencias concretas, remitiéndose a reglamentaciones específicas en áreas en que la complejidad técnica o la necesidad de una previa ordenación del sector así lo exijan (STC 71/1982, de 30 de noviembre, ponente Jerónimo Arozamena Sierra, FJ 4.º)<sup>363</sup>.

La remisión por la ley a desarrollos reglamentarios que complementen sus previsiones es una forma de colaboración normativa necesaria en ciertas materias, que justifica el margen de habilitación ofrecido por el legislador a la Administración para que concrete la regulación general contenida en la ley, sin infracción de la seguridad jurídica (STC 14/1998, de 22 de enero, ponente José Gabaldón López, FJ 8.º)<sup>364</sup>.

Ahora bien, de ello se puede extraer como corolario que el análisis de constitucionalidad de las remisiones reglamentarias pasa por los siguientes puntos:

- La existencia de habilitación legal a remisiones reglamentarias que incidan en áreas reservadas a la ley.
- La necesidad del complemento reglamentario.
- La perentoria utilización de conceptos indeterminados en la regulación legal y su permutabilidad por referencias concretas.

---

<sup>362</sup> STC 226/1993, de 8 de julio (ponente Luis López Guerra), FJ 4.º: «No argumentaré en contra..., la simple objeción de que resultan aún concebibles otros criterios y conexiones formales..., pues ni corresponde a la jurisdicción constitucional pronunciarse sobre la perfección técnica de las leyes ("el juicio de constitucionalidad no lo es de técnica legislativa": STC 109/1987, fundamento jurídico 3.ºc), ni puede aceptarse que la Constitución imponga en este extremo, suprimiendo por entero la libertad de configuración del legislador, una solución única y exclusiva».

Así, por ejemplo, la remisión que hace la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, a la posterior regulación por la Ley de Presupuestos Generales del Estado del procedimiento y condiciones para el disfrute de las compensaciones fiscales a los arrendatarios de vivienda habitual, no vulnera el principio de seguridad jurídica previsto en el art. 9.3 CE porque la técnica de la remisión o reenvío entre disposiciones generales como medio de deferir el contenido ordenador de una determinada materia o de un aspecto concreto de una determinada materia, no es causante por sí misma ni de una incertidumbre insuperable ni de la imprevisibilidad de sus efectos, en tanto, posteriormente, la norma remitida, como norma instrumental, integre el espacio normativo que le ha dejado la norma remitente (STC 19/2012, de 15 de febrero, ponente Elisa Pérez Vera, FJ 10.º *in fine*).

En cambio, sí genera incertidumbre e inseguridad contraria a la seguridad jurídica, que determina su inconstitucionalidad, la remisión a desarrollos posteriores, dilatados en el tiempo, en la determinación de los espacios naturales protegidos en la Región de Murcia (STC 234/2012, de 13 de diciembre, ponente Ramón Rodríguez Arribas, FJ 8.º).

<sup>363</sup> En el mismo sentido, STC 14/1998, de 22 de enero (ponente José Gabaldón López), FJ 8.º.

<sup>364</sup> En el caso de esta sentencia (STC 14/1998, de 22 de enero, ponente José Gabaldón López), se impugnan los arts. 14 y 17 de la Ley de Caza de Extremadura (Ley 3/1990, de 21 de diciembre, de Caza de Extremadura), en los que se clasifican los terrenos susceptibles de aprovechamiento cinegético en diversas categorías. Y al respecto señala el Tribunal Constitucional que la remisión por la ley a determinados instrumentos de planificación (Plan General y Planes Especiales) que complementen sus previsiones es una forma de colaboración normativa necesaria en materias que, como la conservación de las especies cinegéticas y la racionalización de su aprovechamiento, requieren de una imprescindible y continuada actividad de ordenación y planificación de tales recursos, que justifica el margen de habilitación ofrecido por el legislador a la Administración para que, de acuerdo con los correspondientes planes, concrete la regulación general contenida en la ley (FJ 8.º).

Los simples defectos de técnica legislativa no son suficientes por sí para producir una merma de la vertiente objetiva de la seguridad jurídica o certeza del Derecho<sup>365</sup>.

Incluso el Tribunal Constitucional ha señalado que tampoco desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica consagrado en el art. 9.3 CE cabe apreciar la inconstitucionalidad del inciso del artículo de una ley autonómica impugnado, por remitirse a una normativa estatal derogada (STC 146/1993, de 29 de abril, ponente Álvaro Rodríguez Bereijo, FJ 6.º)<sup>366</sup>.

Tan sólo las remisiones en blanco a desarrollos reglamentarios quedan claramente proscritas, por contrarias al principio de legalidad, en relación también con la seguridad jurídica (STC 225/1993, de 8 de julio, ponente Julio Diego González Campos, FJ 6.º.D), pues como se ha dicho por este Tribunal, dicho principio «no excluye, ciertamente, la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador».

Ya la STC 227/1988, de 29 de noviembre (ponente Jesús Leguina Villa), FJ 10.º, descartaba el reproche de inseguridad que se pretendía, por no tratarse de «normas inciertas o faltas de la indispensable claridad, no obstante la inevitable exégesis que de las mismas haya de hacerse»<sup>367</sup>. Por consiguiente, tampoco la necesidad de realizar

---

<sup>365</sup> STC 273/2000, de 15 de noviembre (ponente Pedro Cruz Villalón), FJ 10.º *in fine*. En el mismo sentido, la STC 236/2015, de 19 de noviembre (ponente Adela Asua Batarrita), FJ 3.º.b), recuerda que «los defectos de técnica legislativa no acarrear necesariamente un vicio de inconstitucionalidad» y que «no corresponde a la jurisdicción constitucional pronunciarse sobre la perfección técnica de las leyes (STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 8.º)».

<sup>366</sup> Dice la sentencia comentada que, «es cierto que dicho principio constitucional obliga al legislador a perseguir la certeza y no la confusión normativa, procurando que acerca de la materia sobre la que legisle sepan los aplicadores del Derecho y los ciudadanos a qué atenerse (SSTC 46/1990, fundamento jurídico 4.º y 154/1989, fundamento jurídico 6.º, entre otras); y que tal exigencia se hace mayor cuando, por razón del reparto de competencias, deben colaborar en la legislación el legislador estatal y el autonómico. Pero ello no debe llevar, sin más, a una declaración de inconstitucionalidad pues no puede decirse que la defectuosa técnica legislativa de la Asamblea autonómica conduzca, en este caso, a una falta de certidumbre respecto del conocimiento del Derecho estatal aplicable, pues por el propio juego de la vigencia de las normas estatales a que el art. 22 de la Ley autonómica se remite cabe perfectamente y sin un gran esfuerzo interpretativo por parte de los destinatarios del precepto autonómico impugnado, entender, de acuerdo con la ratio de dicho precepto, cuál es la normativa estatal aplicable en cada momento, que no puede ser otra, entonces y ahora, que la Ley Orgánica 2/1984, de 26 de marzo, reguladora del derecho de rectificación».

<sup>367</sup> «...Tampoco contradicen la jerarquía normativa y han sido formalmente publicadas; no inciden en irretroactividad desfavorable a los derechos individuales, aunque dispongan un nuevo régimen más restrictivo aplicable en lo porvenir a situaciones jurídicas preexistentes, cuyo respeto no puede producir una congelación del ordenamiento jurídico o impedir toda modificación del mismo, como ya se ha expuesto, y, por último, no incurrir en arbitrariedad ni carecen de razonabilidad por relación a los lícitos propósitos con que el legislador pretende dar respuesta a la cambiante realidad social. De todo ello se sigue que la Ley no conculca el principio de seguridad jurídica, el cual, debe insistirse, no ampara la necesidad de preservar indefinidamente el régimen jurídico que se establece en un momento histórico dado en relación con derechos o situaciones determinadas».

La STC 104/2000, de 13 de abril (ponente Manuel Jiménez de Parga y Cabrera), FJ 7.º, dice que «en el caso que ahora nos ocupa, la Ley 5/1993 no incurre en ninguno de los vicios que le harían vulnerar la



una profunda interpretación de una norma implica directamente que se trate de una norma confusa, poco clara y por tanto contraria a la seguridad jurídica. Es más, la vinculación del principio de seguridad jurídica con el de legalidad, respecto de la ordenación legal de cualquier institución, hace que ya sea muy difícil apreciar inseguridad jurídica de principio, en la medida en que la norma aparezca redactada con la suficiente claridad como para **eliminar cualquier sombra de incertidumbre acerca de su contenido y alcance** (STC 235/2000, de 5 de octubre, ponente Guillermo Jiménez Sánchez, FJ 8.º)<sup>368</sup>.

En este sentido, diversas sentencias excluyen la inconstitucionalidad de una norma por posible vulneración de la seguridad jurídica cuando se regulan competencias autonómicas que pueden superponerse a las competencias del Estado, ya que no resulta necesario que en la regulación autonómica exista una cláusula de salvaguardia de las competencias del Estado o de las corporaciones locales<sup>369</sup>. Así, la supuesta tacha de inseguridad jurídica imputada a una norma por posible vulneración de las competencias del Estado, sólo puede conducir a la inconstitucionalidad de la misma cuando el precepto sometido a control no sea susceptible de una interpretación válida «**de modo natural y no forzado**»<sup>370</sup>, sin afectación de la seguridad jurídica.

La STC 113/2002, de 9 de mayo (ponente Elisa Pérez Vera) habla de «predeterminación normativa y certeza» que comportan la seguridad jurídica y el principio de legalidad (FJ 7.º, *in fine*).

---

seguridad jurídica, al ser patente que no es una norma incierta o falta de la indispensable claridad, por contar con un contenido preciso y unos efectos perfectamente determinados, no obstante, la inevitable exégesis que de la misma pueda hacerse».

En el mismo sentido, STC 131/2001, de 7 de junio (ponente Vicente Conde Martín de Hijas), FJ 5.º y STC 233/2015, de 5 de noviembre (ponente Fernando Valdés Dal-Ré), FJ 16.º.

<sup>368</sup> En el mismo sentido, STC 238/2012, de 13 de diciembre (ponente Pablo Pérez Tremps), FJ 6.º.c). Así, por ejemplo, no cabe apreciar incidencia en la vertiente objetiva —certeza— ni en la subjetiva —previsibilidad— del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), cuando los preceptos cuestionados aparecen enunciados con la suficiente claridad como para eliminar cualquier sombra de incertidumbre acerca de su contenido y alcance en cuanto a la fijación del *dies a quo* del cómputo del plazo de prescripción de las infracciones y sanciones administrativas, con el contenido establecido por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en sus sentencias en interés de ley de 15 de diciembre de 2004 y 22 de septiembre de 2008 (SSTC 37/2012, de 19 de marzo, ponente Manuel Reyes Aragón, FJ 8.º; 75/2012, de 16 de abril, ponente Manuel Reyes Aragón, FJ 4.º; STC 91/2012, de 7 de mayo, ponente Francisco Pérez de los Cobos Orihuel, FJ 4.º; STC 93/2012, de 7 de mayo, ponente Javier Delgado Barrio, FJ 3.º; STC 94/2012, de 7 de mayo, ponente Ramón Rodríguez Arribas, FJ 4.º; y STC 98/2012, de 7 de mayo, ponente Manuel Aragón Reyes, FJ 3.º).

En muy parecidos términos se había pronunciado también la STC 96/2002, de 25 de abril (ponente Pablo Cachón Villar), FJ 5.º. Y añade que «la norma no sólo es clara y precisa en sus efectos y destinatarios, sino que en momento alguno induce a confusión de ningún tipo ni genera duda de ninguna clase, como lo pone de manifiesto el hecho de que la representación procesal de la comunidad autónoma recurrente no haya tenido problema alguno en determinar quiénes son sus destinatarios y cuáles sus consecuencias jurídicas».

La STC 234/2012, de 13 de diciembre (ponente Ramón Rodríguez Arribas), FJ 8.º, declara inconstitucional la Disp. Adic. 8.ª del Texto Refundido de la Ley del Suelo de la Región de Murcia (RD. Leg. 1/2005, de 10 de junio), por la incertidumbre e inseguridad jurídica que genera la indeterminación en la delimitación de los espacios naturales protegidos.

<sup>369</sup> STC 176/1999, de 30 de septiembre (ponente Pablo Cachón Villar), FJ 4.º. En el mismo sentido, la STC 74/2000, de 16 de marzo (ponente Rafael de Mendizábal Allende), FJ 3.º.

<sup>370</sup> STC 156/2004, de 21 de septiembre (ponente Jorge Rodríguez-Zapata Pérez), FJ 9.º *in fine* y STC 185/2014, de 6 de noviembre (ponente Fernando Valdés Dal-Ré), FJ 7.º.

De los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, puede deducirse un deber de los poderes públicos de **observar los trámites esenciales para la elaboración de las normas jurídicas**, como correlato del interés legítimo de los ciudadanos en que la Administración pública observe dichos trámites. Ahora bien, ello no impide que los poderes públicos o la Administración puedan reglamentar situaciones que favorezcan o persigan el interés general ante vicios o defectos procedimentales<sup>371</sup>, sin que ello suponga una vulneración del principio de seguridad jurídica en su vertiente de previsibilidad del actuar acomodado a Derecho de los poderes públicos.

Por otro lado, el uso de determinados instrumentos legislativos no puede decirse que afecte determinadamente a la seguridad jurídica.

Ya la STC 5/1981, de 13 de febrero (ponente Francisco Tomás y Valiente), FJ 21.º.C), señala en relación con las leyes orgánicas, que ellas mismas pueden establecer cuáles de sus preceptos contienen sólo materias conexas, no afectadas directamente por la limitación estricta del artículo 81.2 CE, y por tanto pueden ser alteradas por una ley ordinaria de las Cortes Generales o de las comunidades autónomas<sup>372</sup>; Si no dicen otra cosa, cuando «en una misma Ley Orgánica concurren materias estrictas y materias conexas hay que afirmar que en principio también estas quedarían sujetas al régimen de congelación de rango señalado en el art. 81.2 de la Constitución y que así debe ser en defensa de la seguridad jurídica»<sup>373</sup>; y en defecto de ello será el Tribunal Constitucional, en su caso, el que establezca qué preceptos de los contenidos en una ley orgánica pueden ser modificados por leyes ordinarias, contribuyendo de este modo a la depuración del ordenamiento jurídico y a la seguridad jurídica, que puede quedar gravemente afectada por la inexistencia o la imperfección de las citadas normas de articulación. Parece indicar así el Tribunal Constitucional la necesidad de contar con un sistema claro y preciso de rangos normativos, competenciales y materiales que permitan determinar adecuadamente las disposiciones que deben aplicarse y quién puede dictarlas.

---

<sup>371</sup> STC 273/2000, de 15 de noviembre (ponente Pedro Cruz Villalón), FJ 12.º.

<sup>372</sup> Hay, sin embargo, casos muy llamativos por excesivos, como el que agudamente comenta GARCÍA-ESCUADERO, respecto de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo (BOE de 23 de marzo de 2007), para la igualdad efectiva de mujeres y hombres. Esta Ley Orgánica está compuesta por 78 artículos, 31 disposiciones adicionales (que modifican 27 leyes distintas), 11 disposiciones transitorias, 1 disposición derogatoria y 8 disposiciones finales. Y de todo ello, la disp. final segunda dice que sólo «Las normas contenidas en las disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de esta Ley tienen carácter orgánico. El resto de los preceptos contenidos en esta Ley no tienen tal carácter» (GARCÍA-ESCUADERO MÁRQUEZ, Piedad. *Técnica legislativa y seguridad jurídica: ¿hacia el control constitucional de la calidad de las leyes?* Thomson Reuters, Aranzadi, Cuadernos Civitas. Cizur Menor, Navarra, 2010, pp. 56-60).

<sup>373</sup> En el mismo sentido, STC 137/1986, de 6 de noviembre (ponente Díez-Picazo y Ponce de León), FJ 3.º.



Tampoco puede considerarse causante de confusión normativa lesiva del principio de seguridad jurídica el uso de los decretos-leyes, teniendo en cuenta el contenido habitualmente heterogéneo de los decretos-leyes, los medios existentes en la actualidad para hallar el Derecho vigente en cada momento<sup>374</sup>, y que la regulación en cuestión se integra en un capítulo autónomo del decreto-ley impugnado. A su vez la inmediatez de la reforma y la inexistencia de un debate público sobre su impacto tampoco pueden considerarse lesivas de tal principio, dado que ambos extremos son en gran medida consubstanciales a esta fuente del Derecho (STC 332/2005, de 15 de diciembre, ponente Vicente Conde Martín de Hijas, FJ 17.º). Ahora bien, las razones de justicia y seguridad jurídica que puedan llevar a utilizar un decreto-ley, e incluso a su convalidación parlamentaria posterior, no pueden justificar en ningún caso las circunstancias de urgencia y necesidad que deben presidir este tipo de normas, lo que puede dar lugar a la declaración de inconstitucionalidad de las mismas, por sustracción de esta ordenación al procedimiento parlamentario, sede ordinaria, con carácter general, de la legislación, de no acreditarse suficientemente una situación de excepcionalidad (STC 125/2016, de 7 de julio, ponente Andrés Ollero Tassara, FJ 3.º, *in fine*).

En cuanto a las dudas en la vigencia y derogación de las normas, se plantea también la cuestión de en qué medida pueden afectar las incertidumbres derivadas de aquellas a la seguridad jurídica. En principio, la regla general es que ello no afecta a la seguridad jurídica. La STC 210/1990, de 20 de diciembre (ponente Francisco Tomás y Valiente), FJ 3.º, declara que «la cuestión de cuándo entra en vigor una ley, y en general de la aplicación en el tiempo de la misma, son materias en principio de plena competencia del legislador, teniendo este una amplísima libertad de configuración y decisión al respecto». Y también reconoce el Tribunal Constitucional que «no cabe duda de que desde el punto de vista de la seguridad jurídica y para alejar cualquier eventual aplicación de tales normas [*las derogadas*], lo mejor es que exista una declaración expresa por el órgano competente en tal sentido», aunque la inexistencia de dicha declaración no suponga que hayan de considerarse válidas y vigentes (STC 77/1982, de 20 de diciembre, ponente Manuel Díez de Velasco Vallejo, FJ 2.º).

Todas estas exigencias en las que se traduce el principio de seguridad jurídica resultan consustanciales al Estado de Derecho y, por lo mismo, han de ser escrupulosamente respetadas por las actuaciones de los poderes públicos, incluido el propio legislador. Es más, sin seguridad jurídica no hay Estado de Derecho digno de ese nombre. Es la razonable previsión de las consecuencias jurídicas de las conductas,

---

<sup>374</sup> Aunque una cosa es *hallar* las normas, que ya en el complejo ordenamiento jurídico actual no es de por sí nada fácil, y otra muy distinta es *conocer* las normas que afectan a cada situación y su contenido y alcance.

de acuerdo con el ordenamiento y su aplicación por los Tribunales, la que permite a los ciudadanos gozar de una tranquila convivencia y garantiza la paz social y el desarrollo económico (STC 234/2012, de 13 de diciembre, ponente Ramón Rodríguez Arribas, FJ 8.º).

### 3) La jurisprudencia del Tribunal Supremo

El Tribunal Supremo sigue la línea jurisprudencial marcada por la doctrina del Tribunal Constitucional respecto a la seguridad jurídica.

Los conceptos constitucionales de seguridad jurídica los reproduce el Alto Tribunal en la STS 976/2005, de 14 de diciembre de 2005 (ponente Jesús Eugenio Corbal Fernández), FJ 3.º. En ella resume la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la seguridad jurídica:

1. Certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados procurando la claridad y no la confusión normativa —STC 46/1990, de 15 de marzo—.
2. La expectativa razonablemente fundada del ciudadano de cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho —STC 36/1991, de 14 de febrero y STC 96/2002, de 25 de abril—.
3. En la vertiente subjetiva, la previsibilidad de los efectos de la aplicación de la norma por los poderes públicos —STC 36/1991, de 14 de febrero—.
4. La ponderación de los diferentes elementos en presencia, pues sólo tras dicha ponderación será posible concluir si el artículo 9.3 CE ha resultado vulnerado o si, por el contrario, la seguridad jurídica, que no es un valor absoluto, ha de ceder ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos —STC 182/1997, de 28 de octubre y STC 273/ 2000, de 15 de noviembre—.
5. La seguridad jurídica, aunque no conforma un derecho fundamental, constituye un principio general del ordenamiento y un mandato dirigido a los poderes públicos, de modo que «se impone al funcionamiento de todos los órganos del Estado» —STC 3/2002, de 14 de enero—.
6. Se resume en certeza y legalidad e interdicción de la arbitrariedad —STC 96/2002, de 25 de abril—; relatividad —«interrogante al que sólo puede responderse después de analizar las circunstancias específicas que concurren en el caso, especialmente la previsibilidad de la medida adoptada» — STC 182/1997, de 28 de octubre y 273/2000, de 15 de noviembre—; y exigencia normativa.

Siguen también esta línea otras sentencias del Tribunal Supremo: STS 732/2006, de 6 de julio (ponente Jesús Eugenio Corbal Fernández), FJ 2.º.

Exige también el Tribunal Supremo que las normas sean claras, siguiendo los pasos de la STC 150/1990, de 4 de octubre (ponente Jesús Leguina Villa), FJ 8.º: SSTs de 4 de febrero de 2004 (615/2004, 616/2004, 618/2004, 625/2004 y 627/2004, ponente Juan Antonio Xiol Ríos); y de 27 de septiembre de 2005 (ponente Enrique Lecumberri Martí), FJ 3.º. Destaca así el Tribunal Supremo «la importancia que para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas», especialmente en determinados sectores del ordenamiento jurídico en que la intervención de los ciudadanos en la aplicación del Derecho es más acusada, pues «una legislación confusa, oscura e incompleta, dificulta su aplicación y además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia».

Por otro lado, la STS 283/1998, de 30 de marzo (ponente Pedro González Poveda), FJ 3.º, recuerda el **principio de protección a la confianza legítima** de los ciudadanos, que deriva de la seguridad jurídica, de que sus pretensiones han de ser resueltas del mismo modo y alcance que lo fueron otras en idénticas condiciones, todo ello dentro de la legalidad establecida y sin discriminaciones injustificadas. Este criterio es seguido por otras muchas sentencias (entre otras, STS 700/2004, de 7 de julio, ponente Pedro González Poveda, FJ 2.º; y STS 732/2006, de 6 de julio, ponente Jesús Eugenio Corbal Fernández, FJ 2.º). Este principio de protección de la confianza legítima, corolario del de seguridad jurídica, exige que las normas de Derecho sean claras y precisas y tiene por finalidad garantizar la previsibilidad de las situaciones y de las relaciones jurídicas en el marco del Estado de Derecho (STS 5836/2002, de 13 de septiembre, ponente Jorge Rodríguez-Zapata Pérez, FJ 5.º).

El principio de confianza legítima, que **protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles**, entra en nuestro sistema jurídico a raíz de la STS de 28 de febrero de 1989 (ponente Benito Santiago Martínez Sanjuán) y la sentencia de 19 de enero de 1990, recogiendo la doctrina comunitaria del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), que partía a su vez de la jurisprudencia alemana que elaboró este principio. Como señala MUÑOZ MACHADO<sup>375</sup>, el principio de confianza legítima se incorpora a la jurisprudencia constitucional en compañía del principio de seguridad jurídica y del de irretroactividad de las normas, con las SSTC 197/1992, 205/1992, 173/1996, 182/1997 y 273/2000.

---

<sup>375</sup> Sobre la introducción y evolución del principio de confianza legítima, MUÑOZ MACHADO, Santiago. «Regulación y confianza legítima», en *Revista de Administración Pública*, 200, mayo-agosto 2016, pp. 141-172.

Desde otro punto de vista, se ha dicho también que el principio de protección a la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, según la doctrina del TJUE (sentencias del TJUE de 10 de septiembre de 2009, asunto C-201/08, de 11 de junio de 2015, asunto C-98/14, o de 10 de diciembre de 2015, asunto C-427/14) y la jurisprudencia del propio Tribunal Supremo, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquella, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones. O, dicho en otros términos, la virtualidad del principio que se invoca puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de esta de responder de la alteración (producida sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento (SSTS 2625/2002, 2629/2002 y 2630/2002, de 15 de abril de 2002, ponente Rafael Fernández Montalvo, FJ 8.º)<sup>376</sup>.

Sigue también el Tribunal Supremo, como no podía ser de otra forma, la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la retroactividad, especialmente de la retroactividad impropia, consecuente con la libertad de configuración del legislador (STS 251/2008, de 3 de abril, ponente Juan Antonio Xiol Ríos, FJ 4.º.B)<sup>377</sup>.

La STS 660/2009, de 21 de octubre (ponente Juan Antonio Xiol Ríos), FJ 5.º, analiza la relación de la seguridad jurídica con el principio de igualdad del art. 14 CE y la retroactividad (criterio reiterado en las SSTS 581/2011, de 20 de julio, y 711/2011, de 4 de octubre, ponente Juan Antonio Xiol Ríos, FFJJ 12.º.D y 6.º.D, respectivamente).

---

<sup>376</sup> En el mismo sentido, SSTS de 10 de mayo de 1999 (ponente Rafael Fernández Montalvo), FJ 3.º; de 13 de julio de 1999 (ponente Pedro Antonio Mateos García), FJ 6.º; de 24 de julio de 1999 (ponente Jesús Ernesto Peces Morate), FJ 6.º; y de 4 de junio de 2001 (ponente Rafael Fernández Montalvo), FJ 4.º.

<sup>377</sup> La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha venido reconociendo tradicionalmente tres grados de retroactividad: máxima, media y mínima. En este sentido pueden verse las ilustrativas SSTS (2) de 15 de noviembre de 1999 (ponente Rafael Fernández Montalvo), en los recursos 305/1997 y 306/1997, FFJJ 2.º y 3.º, respectivamente; la STS de 22 de junio de 1994 (ponente Jorge Rodríguez-Zapata Pérez), FJ 5.º; la STS de 5 de febrero de 1996 (ponente Marcelino Murillo Martín de los Santos), FJ 9.º; y la STS de 15 de abril de 1997 (ponente Claudio Movilla Álvarez), FFJJ 4.º y 5.º.



## VI. LA SEGURIDAD JURÍDICA Y EL DERECHO TRIBUTARIO

### a) La seguridad jurídica y los fines del sistema tributario

Es el artículo 9.3 CE el referente principal y el que consagra el principio de la seguridad jurídica como uno de los que debe inspirar la actuación de los poderes públicos, de cara a promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social.

Así pues, la seguridad jurídica tiene esencia propia como principio sistematizador del ordenamiento jurídico. El Tribunal Constitucional definió la seguridad jurídica en una de las primeras sentencias en que tuvo ocasión de pronunciarse (STC 27/1981, de 20 de julio, ponente Plácido Fernández Viagas, FJ 10.º)<sup>378</sup>. Para el intérprete constitucional, la seguridad jurídica «es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, **si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente**. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita **promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad**».

Y en relación con ello debe interpretarse el artículo 31.1 CE cuando establece que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

Debería por consiguiente alejarse el sistema tributario de un mero positivismo y del principio recaudatorio como exclusiva o principal justificación de nuestro ordenamiento jurídico-tributario. Y el principio de seguridad jurídica es pieza fundamental del mismo. Pero, como dice AVILA, no hay dos principios de seguridad jurídica, uno general y otro tributario, sino la aplicación sectorial del principio de seguridad jurídica, aunque con matices. En este sentido, el Derecho tributario es generalmente un Derecho de seguridad jurídica, destacando el sentido protector del contribuyente de este principio, por afectar los tributos a otros bienes jurídicos restringidos por la obligación jurídica tributaria (libertad, propiedad, igualdad) y, por tanto, a otros derechos fundamentales. De este modo, el autor define la seguridad jurídico-tributaria como una norma-

---

<sup>378</sup> Véase Anexo de Jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

principio que exige, de los poderes legislativo, ejecutivo y judicial, la adopción de comportamientos que contribuyan más a la existencia, en beneficio de los contribuyentes y desde su perspectiva, de un elevado estado de confiabilidad y calculabilidad jurídica, con base en su elevada cognoscibilidad, mediante la controlabilidad jurídico-razional de las estructuras argumentativas reconstructivas de las normas generales e individuales, como instrumento que garantiza el respeto de su capacidad de, sin engaño, frustración, sorpresa o arbitrariedad, plasmar digna y responsablemente su presente y realizar una planificación estratégica jurídicamente informada de su futuro<sup>379</sup>.

Así, la STC 173/1996, de 31 de octubre (ponente Fernando García-Mon y González Regueral) señala que, si bien es cierto que la consecución de un sistema tributario justo es una finalidad expresamente reconocida por el art. 31.1 CE, y que la observancia del principio de igualdad es pieza esencial de todo sistema tributario justo, como claramente se desprende del citado precepto constitucional, la realización de dichos principios de justicia e igualdad en el ámbito tributario debe armonizarse con el respeto de los principios informadores del ordenamiento jurídico y, de manera especial, con la seguridad jurídica (FJ 5.º.C). **La justicia tributaria** que reclama el artículo 31.1 CE «no es un principio constitucional del que deriven derechos u obligaciones para los ciudadanos, sino un fin del sistema tributario, que **sólo se conseguirá en la medida en que se respeten los restantes principios constitucionales (seguridad jurídica, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad)**» (Autos del Tribunal Constitucional 207/2005, de 10 de mayo, FJ 6, y 222/2005, de 24 de mayo, FJ 7)<sup>380</sup>.

Y en este sentido, debe plantearse si una producción normativa desbordada, ingente, descoordinada y desorganizada muchas veces, puede incidir en la seguridad jurídica que debe asistir a todo el ordenamiento jurídico y al sistema tributario, y por tanto en la misma justicia del propio sistema.

La propia Constitución española (art. 134.7), y así lo ha interpretado el Tribunal Constitucional, viene a instaurar ya un límite a la producción normativa cuando dispone que las leyes de presupuestos no pueden establecer tributos, sino sólo modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea. Según el TC<sup>381</sup>, «la Constitución vino a zanjar la controversia entre los partidarios de la flexibilidad del sistema tributario, basada en razones de política económica general, que entendían

---

<sup>379</sup> AVILA, Humberto. 2012, Madrid. *Teoría de la seguridad jurídica*, cit., pp. 241-243.

<sup>380</sup> STC 19/2012, de 15 de febrero (ponente Elisa Pérez Vera), FJ 3.º.d).

<sup>381</sup> STC 27/1981, de 20 de julio de 1981 (NFJ000001), ponente Plácido Fernández Viagas.



negativo el no dotar de instrumentos adecuados al poder ejecutivo y aquellos que defendían el principio de «buenaordenación de la Hacienda», según el cual la ley de presupuestos no debía ser una vía indirecta para introducir modificaciones que deberían serlo «**de una manera frontal, en las leyes sustantivas**».

Por tanto, nuestra Carta Magna trata de evitar primeramente que se introduzcan de manera indiscriminada nuevas normas tributarias de forma indirecta, «no frontal», de acuerdo con una «buena ordenación de la Hacienda».



b) La seguridad jurídica tributaria y las leyes de presupuestos

No obstante, dada la necesidad de modificar el ordenamiento jurídico y adaptar el sistema tributario, se afirma que es constitucionalmente legítimo que el legislador, apreciando las disponibilidades y necesidades de cada momento, para la dirección de la política económica, pueda fijar de forma anual medidas tributarias que encuentran acomodo en disposiciones presupuestarias<sup>382</sup>.

Se ha admitido así, sin que ello afecte a la seguridad jurídica, la inclusión en una ley de presupuestos de disposiciones con vocación de permanencia<sup>383</sup>, aun cuando determinadas regulaciones llevadas a cabo en esta ley encuentren su sede normativa natural y técnicamente más correcta en las disposiciones generales que disciplinan los regímenes jurídicos a los que se refieren<sup>384</sup>. Por ello, puede afirmarse que toda norma incluida en el contenido eventual o disponible del instrumento presupuestario tiene, en principio, una vigencia indefinida, salvo disposición expresa de la ley en sentido contrario (STC 34/2005, de 17 de febrero (ponente Guillermo Jiménez Sánchez), FJ 5.º<sup>385</sup>).

Se ha señalado, por el contrario, que lo que no puede hacer la ley de presupuestos es, sin modificar previamente la norma legal que regula el régimen sustantivo de una determinada parcela del ordenamiento jurídico, desconocerlo, procediendo a efectuar una aplicación distinta a la prevista en la norma cuya aplicación pretende. La ley de presupuestos, como previsión de ingresos y autorización de gastos para un ejercicio dado debe respetar, en tanto no las modifique expresamente, las exigencias previstas en el ordenamiento jurídico a cuya ejecución responde, so pena de poder provocar con su desconocimiento situaciones de inseguridad jurídica contrarias al art. 9.3 CE<sup>386</sup>.

---

<sup>382</sup> SSTC 134/1987, de 21 de julio (ponente Ángel Latorre Segura), FJ 6.º; 83/1993, de 8 de marzo (ponente Luis López Guerra), FJ 4.º; y 134/1996, de 22 de julio (ponente Julio Diego González Campos), FJ 3.º.

<sup>383</sup> Véanse SSTC 65/1990, de 5 de abril (ponente Álvaro Rodríguez Bereijo), FJ 3.º *in fine*; y 32/2000, de 3 de febrero (ponente Carles Viver Pi-Sunyer), FJ 6.º, que señalan que «el criterio de temporalidad no resulta en principio determinante de la constitucionalidad o no de una norma como la cuestionada desde la perspectiva de su inclusión en una ley de presupuestos».

<sup>384</sup> Véanse SSTC 32/2000, de 3 de febrero (ponente Carles Viver Pi-Sunyer), FJ 6.º; y 109/2001, de 26 de abril (ponente Vicente Conde Martín de Hijas), FJ 6.º *in fine*.

<sup>385</sup> El mismo criterio se manifiesta en la STC 82/2005, de 6 de abril (ponente Manuel Aragón Reyes), FJ 1.º, Único, *in fine* y STC 74/2011, de 19 de mayo (ponente Pascual Sala Sánchez), FJ 3.º.

<sup>386</sup> STC 238/2007, de 21 de noviembre (ponente Vicente Conde Martín de Hijas), FJ 4.º. Si bien el propio ponente emite voto particular en la misma sentencia, en sentido contrario, oponiéndose a la proclamación de una doctrina según la cual el desajuste entre la ley de presupuestos, cuando opera en el marco que constitucionalmente le corresponde, y otras leyes, por el desconocimiento por aquella de la legislación de estas, pueda considerarse como vulnerador del principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 CE).

En el mismo sentido de la anterior sentencia, pueden verse las SSTC 248/2007, de 13 de diciembre (ponente Manuel Aragón Reyes), FJ 4.º, 76/2014, de 8 de mayo (ponente Ricardo Enríquez Sancho), FJ 4.º.b), y 96/2016, de 12 de mayo (ponente Pedro José González-Trevijano Sánchez), FJ 3.º: «la ley de presupuestos puede modificar, en su articulado, el sistema de financiación previamente contenido en una ley, pero lo que no podrá hacer es ignorarlo sin más o desconocerlo tácitamente, plasmando en la norma

Y del mismo modo, señalan las SSTC 65/1990, 66/1990 y 67/1990, de 5 de abril (ponente Álvaro Rodríguez Bereijo), FJ 3.º, que «no cualquier regulación puede ser el contenido normativo constitucionalmente admisible de la leyes de presupuestos, pues aquella ha de guardar una directa relación con las previsiones de ingresos y las habilitaciones de gastos de los presupuestos o con los criterios de política económica general en que se sustentan<sup>387</sup>, ni tampoco cabe descartar que la regulación injustificada de una materia no estrictamente presupuestaria mediante las leyes anuales de presupuestos pueda, **por la incertidumbre que origina**<sup>388</sup>, afectar al principio de seguridad jurídica»<sup>389</sup>. Esta limitación material del contenido constitucionalmente posible de las leyes de presupuestos resulta una exigencia del principio de seguridad jurídica constitucionalmente garantizado (art. 9.3 CE), esto es, «la certeza del Derecho que exige que una ley de contenido constitucionalmente definido, como es la Ley de Presupuestos Generales, no contenga más disposiciones que las que corresponden a su función constitucional (arts. 66.2 y 134.2 C.E.)<sup>390</sup>, debido a la incertidumbre que una regulación de este tipo origina»<sup>391</sup>.

---

créditos presupuestarios que no se correspondan ni se expliquen por lo dispuesto en la citada ley, pues ello vulneraría la seguridad jurídica».

Siguiendo a las anteriores, la STC 99/2016, de 25 de mayo (ponente Encarnación Roca Trías), FJ 8.º. El voto particular de esta sentencia (Fernando Valdés Dal-Ré, Adela Asua Batarrita y Juan Antonio Xiol Ríos), considera que la Ley de presupuestos 2/2012, de 29 de junio, de presupuestos generales del Estado para 2012, es inconstitucional por afectar a la seguridad jurídica, ya que, sin modificar los preceptos del estatuto básico del empleado público, establece la duración mínima de la jornada de trabajo de los empleados públicos y, por tanto, infringe el citado criterio que la misma sentencia proclama.

<sup>387</sup> SSTC 65/1987, de 21 de mayo (ponente Luis López Guerra), y 134/1987, de 21 de julio (ponente Ángel Latorre Segura), FJ 6.º.

<sup>388</sup> No puede tratarse de cualquier tipo de incertidumbre. Así, la STC 152/2014, de 25 de septiembre (ponente Andrés Ollero Tassara), FJ 4.º, descarta la lesión del principio de seguridad jurídica fundamentada únicamente en la «incertidumbre» que el «escenario de cambio normativo» habría generado; la alegación del vicio tiene carácter genérico y no se concreta sobre la norma que se impugna. Para la STC 183/2014, de 6 de noviembre (ponente Luis Ignacio Ortega Álvarez), FJ 2.º.b), no puede alegarse la vulneración de este principio sin aportar razón alguna que explique las razones por las que dicho cambio vulnera el principio de seguridad jurídica protegido por el artículo 9.3 CE.

«Ni la existencia de condiciones nuevas... ni la eventual litigiosidad a que dé lugar la norma constituyen parámetros válidos para una censura de inconstitucionalidad, por vulneración del principio de seguridad jurídica» (STC 233/2015, de 5 de noviembre, ponente Fernando Valdés Dal-Ré), FJ 16.º.

<sup>389</sup> SSTC 76/1992, de 14 de mayo (ponente García-Mon y González-Regueral), FJ 4.º.a); 116/1994, de 18 de abril (ponente Carles Viver Pi-Sunyer), voto particular de Álvaro Rodríguez Bereijo; 178/1997, de 16 de junio (ponente Pedro Cruz Villalón), FJ 5.º; 195/1994, de 23 de junio (ponente Carles Viver Pi-Sunyer), FJ 2.º; STC 203/1998, de 15 de octubre (ponente Rafael de Mendizábal Allende), FJ 3.º, *in fine*; STC 130/1999, de 1 de julio (ponente Julio Diego González Campos), FJ 4.º.

<sup>390</sup> STC 174/1998, de 23 de julio (ponente Álvaro Rodríguez Bereijo) FJ 6.º y STC 32/2000, de 3 de febrero (ponente Carles Viver Pi-Sunyer), FJ 5.º. Pueden verse también en este sentido las SSTC 274/2000, de 15 de noviembre (ponente Julio Diego González Campos), FJ 4.º; 74/2001, de 19 de mayo (ponente Pascual Sala Sánchez), FJ 3.º; 3/2003, de 16 de enero (ponente Eugeni Gay Montalvo), FJ 10.º; 86/2013, de 11 de abril (ponente Fernando Valdés Dal-Ré), FJ 3.º; 206/2013, de 5 de diciembre (ponente Adela Asua Batarrita), FJ 2.º.b); 217/2013, de 19 de diciembre (ponente Francisco Pérez de los Cobos Orihuel), FJ 5.º.a); 152/2014, de 25 de septiembre (ponente Andrés Ollero Tassara), FJ 4.º; y 44/2015, de 5 de marzo (ponente Juan Antonio Xiol Ríos), FJ 3.º.b).

<sup>391</sup> SSTC 65/1990, de 5 de abril (ponente Álvaro Rodríguez Bereijo), FJ 3.º; 76/1992, de 14 de mayo (ponente Fernando García-Mon y González Regueral), FJ 4.º; 116/1994, de 18 de abril (ponente Carles Viver Pi-Sunyer), FJ 8.º; 178/1994, de 16 de junio (ponente Pedro Cruz Villalón), FJ 5.º; 195/1994, de 23 de junio (ponente Carles Viver Pi-Sunyer), FJ 2.º; 61/1997, de 20 de marzo (ponentes Enrique Ruiz Vadillo y Pablo García Manzano), FJ 2.º.B); 174/1998, de 23 de julio (ponente Álvaro Rodríguez Bereijo) FJ 6.º; 203/1998, de 15 de octubre (ponente Rafael De Mendizábal Allende), FJ 3.º *in fine*; 32/2000, de 3 de febrero (ponente Carles Viver Pi-Sunyer), FJ 5.º; 217/2013, de 19 de diciembre (ponente Francisco Pérez de los Cobos Orihuel), FJ 5.º.a); y 44/2015, de 5 de marzo (ponente Juan Antonio Xiol Ríos), FJ 3.º.b).

La STC 248/2007, de 13 de diciembre (ponente Manuel Aragón Reyes), FJ 4.º, recuerda que «la ley de presupuestos, como previsión de ingresos y autorización de gastos para un ejercicio dado, debe respetar, en tanto no las modifique expresamente, las exigencias previstas en el ordenamiento jurídico a cuya ejecución responde, so pena de poder provocar, **con su desconocimiento**, situaciones de inseguridad jurídica contrarias al art. 9.3 CE»<sup>392</sup>. Ello no obsta para entender también que la ley de presupuestos juega igualmente un papel orientador de la política económica que le permite la inclusión en su articulado de preceptos relativos a materias no asimilables directamente al estado de gastos y previsión de ingresos presupuestarios, pero de conveniente regulación conjunta de ese núcleo, por su relación técnica e instrumental con las autorizaciones de gastos y previsiones de ingresos, y la orientación de la política económica<sup>393</sup>. Ahora bien, este **contenido eventual** de la ley de presupuestos sólo tiene cabida dentro de estrictos límites<sup>394</sup>, de forma que se cumplan, cumulativamente, dos condiciones:

- 1) Que la materia tenga relación directa con los gastos o ingresos o con los criterios de política económica, de la que el presupuesto es el instrumento y,

---

Sobre el doble contenido, necesario y eventual, que puede tener una ley de presupuestos es muy aleccionadora la STC 9/2013, de 28 de enero (ponente Andrés Ollero Tassara), FJ 3.º.

<sup>392</sup> Véase también la STC 238/2007, de 21 de noviembre (ponente Vicente Conde Martín de Hijas), FJ 4.º y voto particular del mismo ponente. También las SSTC 76/2014, de 8 de mayo (ponente Ricardo Enríquez Sánchez), FJ 4.º.b), y 96/2016, de 12 de mayo (ponente Pedro José González-Trevijano Sánchez), FJ 3.º.

Según la STC 101/2013, de 23 de abril (ponente Juan José González Rivas), FJ 10.º, el mandato directo al legislador presupuestario que se contiene en el art. 12 de la Ley 19/1994, de 4 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, colma las exigencias de publicidad normativa, sin que por tanto quepa apreciar en la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de PGE para 2008, la vulneración del principio de seguridad jurídica previsto en el art. 9.3 CE.

<sup>393</sup> STC 83/1993, de 8 de marzo (ponente Luis López Guerra), FJ 4.º.

<sup>394</sup> En este sentido las SSTC 274/2000, de 15 de noviembre (ponente Julio Diego González Campos), FJ 4.º; 109/2001, de 26 de abril (ponente Vicente Conde Martín de Hijas), FJ 5.º; 238/2007, de 21 de noviembre (ponente Vicente Conde Martín de Hijas), FJ 4.º; 248/2007, de 13 de diciembre (ponente Manuel Reyes Aragón), FJ 4.º; 74/2011, de 19 de mayo (ponente Pascual Sala Sánchez), FJ 3.º; 9/2013, de 28 de enero (ponente Andrés Ollero Tassara), FJ 3.º.b); 217/2013, de 19 de diciembre (ponente Francisco Pérez de los Cobos Orihuel), FJ 5.º.a); y 44/2015, de 5 de marzo (ponente Juan Antonio Xiol Ríos), FJ 3.º.b).

La STC 206/2013, de 5 de diciembre (ponente Adela Asua Batarrita), FJ 2.º.b), explica estos límites con mayor profundidad:

«Junto a su contenido propio, irrenunciable, las leyes de presupuestos pueden regular excepcionalmente otras materias conectadas con el presupuesto, lo que venimos denominado «contenido eventual» o no necesario. Este segundo contenido posible de una ley de presupuestos está sujeto a límites constitucionales precisos, en coherencia con el citado **principio de seguridad jurídica** y las limitaciones al debate parlamentario contenidas en el propio art. 134 CE. En consecuencia, cuando una norma no integra el presupuesto propiamente dicho, sólo puede encontrar cabida en una ley de presupuestos si se cumplen, cumulativamente, dos condiciones:

- La primera, que exista una vinculación inmediata y directa con los gastos e ingresos públicos. Ahora bien, puesto que toda medida legislativa necesariamente es susceptible de tener un impacto en el gasto público (reduciéndolo o aumentándolo), o incluso en la estimación de ingresos, para que tenga cabida en este tipo de normas es esencial que la conexión con los gastos e ingresos públicos sea directa o inmediata.

- La segunda, que la inclusión en la ley de presupuestos esté justificada por facilitar una «mayor inteligencia y para la mejor y más eficaz ejecución del Presupuesto y, en general, de la política económica del Gobierno» [STC 76/1992, de 14 de mayo, FJ 4 a)].

Por tanto, de acuerdo con nuestra doctrina, aunque la ley de presupuestos puede ser un instrumento para una adaptación circunstancial y puntual de las distintas normas, no tienen en ella cabida las modificaciones sustantivas del ordenamiento jurídico, a menos que concurren en estas las dos condiciones citadas».

- 2) Que, además, su inclusión esté justificada, como complemento necesario para la mayor inteligencia y mejor y más eficaz ejecución del presupuesto y, en general, de la política económica del Gobierno<sup>395</sup>.

Sólo si se cumplen las citadas condiciones es posible justificar «la restricción de las competencias del poder legislativo, propia de las leyes de presupuestos, y para salvaguardar la seguridad jurídica que garantiza el art. 9.3 CE» (STC 76/1992, de 14 de mayo, ponente Fernando García-Mon y González Reguerual, FJ 4.º; 152/2014, de 25 de septiembre, ponente Andrés Ollero Tassara, FJ 4.º; y 123/2016, de 23 de junio, ponente Ricardo Enríquez Sancho, FJ 3.º).

Por ello, muchas regulaciones del ámbito tributario contenidas en las leyes de presupuestos podrían no cumplir estos requisitos, por cuanto, a pesar de que casi cualquier medida tributaria es susceptible de tener algún impacto en la estimación de ingresos, es mucho más difícil apreciar en ellas una vinculación inmediata y directa y que su inclusión en la ley de presupuestos esté justificada para una mayor inteligencia y mejor y más eficaz ejecución del presupuesto y de la política económica del Gobierno<sup>396</sup>. El posible incremento de los ingresos no es condición suficiente para justificar la constitucionalidad, desde el punto de vista de la seguridad jurídica, de la inclusión de este tipo de normas en una ley de presupuestos, porque es difícil concebir una medida normativa que sea neutral, esto es, que no tenga incidencia alguna sobre el monto de los ingresos o los gastos públicos<sup>397</sup>, de manera que si esto fuera suficiente, «los límites materiales que afectan a las leyes de presupuestos quedarían desnaturalizados; se diluirían hasta devenir prácticamente inoperantes» (STC 9/2013,

---

<sup>395</sup> La STC 61/1997, de 20 de marzo (ponentes Ruiz Vadillo y García Manzano), FJ 2.º B), señala estos requisitos que cita como necesarios para salvaguardar la seguridad jurídica que garantiza el art. 9.3 CE, esto es, la certeza del Derecho, que exige que una ley de contenido constitucionalmente definido, como es la Ley de Presupuestos Generales, no contenga más disposiciones que las que corresponden a su función constitucional (arts. 66.2 y 134.2 CE).

La STC 203/1998, de 15 de octubre (ponente Rafael de Mendizábal Allende), FJ 3.º *in fine*, señala que la inclusión en la ley de presupuestos de materias que no cumplen estos requisitos y límites puede ser contraria a la Constitución por suponer una restricción ilegítima de las competencias del poder legislativo, al disminuir sus facultades de examen y enmienda sin base constitucional y por afectar al principio de seguridad jurídica, debido a la incertidumbre que una regulación de ese tipo origina. También puede verse la STC 274/2000, de 15 de noviembre (ponente Julio Diego González Campos), FFJJ 4.º y 7.º.

<sup>396</sup> La STC 206/2013, de 5 de diciembre (ponente Adela Asua Batarrita), FJ 2.º.b) añade numerosos ejemplos del contenido eventual de una ley de presupuestos, que cumplen y que no cumplen estos requisitos. Así, no cumple estos requisitos, por falta de vinculación inmediata y directa con la previsión de ingresos y gastos del Estado, una regulación *in extenso* de un procedimiento que facilita la recaudación de las deudas tributarias (STC 76/1992, de 14 de mayo, ponente Fernando García-Mon y González Reguerual), FJ 4.º.b).

<sup>397</sup> La STC 123/2016, de 23 de junio (ponente Ricardo Enríquez Sancho), FJ 4.º, siguiendo la STC 152/2014, de 25 de septiembre (ponente Andrés Ollero Tassara), FJ 4.º.a), recuerda que «es evidente que toda medida legislativa tendrá siempre algún efecto presupuestario, porque requerirá un incremento de gasto presupuestario o la dotación de una partida, o porque supondrá, por el contrario, una reducción del gasto o un incremento de los ingresos». No pueden, por tanto, incluirse normas «cuya incidencia en la ordenación del programa anual de ingresos y gastos es sólo accidental y secundaria y por ende insuficiente para legitimar su inclusión en la ley de presupuestos». No procede incluir en el contenido eventual de la ley de presupuestos la norma que establece nuevos requisitos para la concesión del subsidio de excarcelación por el Servicio Público de Empleo Estatal.

de 28 de enero, ponente Andrés Ollero Tassara, FJ 4.º; en idéntico sentido, STC 86/2013, de 11 de abril, ponente Fernando Valdés Dal-Ré, FJ 5.º). Y muy particularmente cuando esas normas eventuales puedan imponer sanciones pecuniarias<sup>398</sup>.

No obstante, se ha dicho también que «la modificación de tributos no puede considerarse materia ajena a la previsión de ingresos» del presupuesto de una comunidad autónoma (SSTC 116/1994, de 18 de abril, ponente Carlos Viver Pi-Sunyer, FJ 8.º; y 7/2010, de 27 de abril, ponente Manuel Aragón Reyes, FJ 5.º).

Se deberían excluir también de las leyes de presupuestos las normas típicas del Derecho codificado o disposiciones de carácter general, por la inseguridad jurídica que implica su modificación a través de esta vía, salvo que guarden relación directa con las previsiones de ingresos y las habilitaciones de gastos de los presupuestos o con los criterios de política económica general en que se sustentan<sup>399</sup>.

Cuestiones similares, aunque referidas a la certeza de su contenido, se han planteado en relación con las denominadas «leyes de acompañamiento», cuya constitucionalidad ha sido admitida, sin afectación de la seguridad jurídica, ya que a pesar de tratarse de leyes de contenido indefinido y sin objeto predeterminado, se ha afirmado que su objeto, «aunque heterogéneo, está perfectamente delimitado en el momento de presentación del proyecto al Congreso de los Diputados, teniendo todos sus eventuales destinatarios (operadores jurídicos y ciudadanos) conocimiento del mismo mediante su publicación en el Diario Oficial de las Cortes Generales, como finalmente tienen conocimiento del texto definitivo mediante su inserción en el BOE». (SSTC 120/2012, de 4 de junio, FJ 3.º *in fine*; 209/2012, de 14 de noviembre, FJ 2.º.d; y 36/2013, de 14 de febrero, FJ 3.º, ponente de todas ellas Francisco José Hernando Santiago<sup>400</sup>).

Esta doctrina sentada respecto a las leyes estatales resulta trasladable a las leyes autonómicas «de acompañamiento» (STC 84/2015, de 30 de abril, ponente Francisco Pérez de los Cobos Orihuel, FJ 3.º.a).

---

<sup>398</sup> STC 206/2013, de 5 de diciembre (ponente Adela Asua Batarrita), FJ 3.º.h). Esta sentencia declara inconstitucional la disposición impugnada porque no guarda una conexión inmediata con la estimación de ingresos públicos, distinta y discernible de la general conexión que guarda cualquier norma relativa a sanciones pecuniarias.

<sup>399</sup> STC 74/2011, de 19 de mayo (ponente Pascual Sala Sánchez), FJ 3.º.

<sup>400</sup> Y en el mismo sentido la STC 111/2013, de 9 de mayo (ponente Pascual Sala Sánchez), FJ 5.º; la STC 132/2013, de 5 de junio (ponente Ramón Rodríguez Arribas), FJ 1.º.d); y la STC 84/2015, de 30 de abril (ponente Francisco Pérez de los Cobos Orihuel), FJ 3.º.a).





c) La seguridad jurídica y la retroactividad en materia tributaria

La mayor parte de los pronunciamientos constitucionales, en relación con el sistema tributario, se encaminan a relacionar la seguridad jurídica con la irretroactividad y la doctrina de los actos propios, declarando la inconstitucionalidad o la constitucionalidad de las normas impugnadas, según el caso.

Ya la STC 6/1983, de 4 de febrero (ponente Luis Díez Picazo), FJ 3.º, señalaba que, fuera del límite del art. 9.3 CE, en cuanto a las disposiciones sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, nada impide, constitucionalmente, que el legislador dote a la ley del ámbito de retroactividad que considere oportuno. La interdicción absoluta de cualquier tipo de retroactividad conduciría a situaciones congeladoras del ordenamiento jurídico, a la petrificación de situaciones dadas, consecuencias que son contrarias a la concepción que fluye del art. 9.2 CE.

En primer lugar, se destaca que los principios de irretroactividad y seguridad jurídica plasmados en el art. 9.3 CE, se predicen en cuanto a la norma, entendida esta como configuración genérica de disposición y no en relación con los hechos, de tal modo que, renovada la situación fáctica determinante de cambio en la aplicación de la norma, no puede imputarse a esta la vulneración de dichos principios (STC 199/1990, de 10 de diciembre, ponente José Luis De los Mozos y De los Mozos, FJ 2.º).

Pero, en el ámbito tributario existen muchos asuntos en los que el Tribunal Constitucional declara inconstitucionales y nulas determinadas normas. Por ejemplo, la STC 234/2001, de 13 de diciembre de 2001 (ponente Pablo García Manzano), FJ 8.º, declara la inconstitucionalidad de una disposición de la Ley 45/1985<sup>401</sup>, porque obligaba a los contribuyentes del Impuesto sobre Hidrocarburos a ingresar nuevas cuotas por hechos que, bajo la normativa anterior a esta ley, se habían declarado exentos y las situaciones de hecho gravadas se habían declarado ya exentas y se encontraban ahora «jurídicamente agotadas», por lo que la nueva normativa incurre en retroactividad auténtica<sup>402</sup>.

---

<sup>401</sup> Disp. trans. cuarta Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de impuestos especiales.

<sup>402</sup> La retroactividad auténtica se produce cuando la disposición pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia ley y ya consumadas, en cuyo caso sólo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer el sacrificio del principio de seguridad jurídica. En el supuesto de la retroactividad de grado medio o impropia, que se produce cuando la ley incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas, la licitud o ilicitud de la disposición dependerá de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso que tenga en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso, es decir, la finalidad de la medida y las circunstancias relativas a su grado de previsibilidad, su importancia cuantitativa, y otros factores similares (STC 182/1997, de 28 de octubre, ponente Álvaro Rodríguez Bereijo, FJ 11.º.d).

Distinguía también la STC 6/1983 entre un efecto retroactivo pleno o de grado máximo y una retroactividad llamada de grado medio, que incide sobre efectos jurídicos ya producidos y todavía no agotados o consumados de las situaciones anteriores que perviven tras el cambio legislativo. En parecidos términos, la STC 42/1986, de 10 de abril (ponente Luis Díez-Picazo y Ponce de León), FJ 3.º, dice que lo que se prohíbe en el art. 9.3 CE es la retroactividad, entendida como incidencia de la nueva ley en los efectos jurídicos ya producidos de situaciones anteriores, de suerte que la incidencia en los derechos, en cuanto a su proyección hacia el futuro, no pertenece al campo estricto de la irretroactividad, sino al de la protección de tales derechos.

Por tanto, sólo puede afirmarse que una norma es retroactiva, a los efectos del art. 9.3 CE, cuando incide sobre «relaciones consagradas» y afecta «a situaciones agotadas» (STC 108/1986, de 29 de julio, ponente Ángel Latorre Segura, FJ 17.º). Como ha señalado el Tribunal Supremo<sup>403</sup>, la prohibición constitucional de retroactividad sólo es aplicable a los derechos consolidados, asumidos e integrados en el patrimonio del sujeto y no a los pendientes, futuros, condicionados ni a las expectativas.

De este modo, el Tribunal Constitucional (STC 173/1996, de 31 de octubre de 1996, ponente Fernando García-Mon y González-Reguer, FJ 5.º.C) *in fine*) declara inconstitucional el gravamen complementario a la tasa fiscal sobre el juego, establecido por la Ley 5/1990<sup>404</sup>, puesto que la disposición analizada lleva a cabo un aumento de la deuda tributaria carente de motivación y aplicado retroactivamente, cuando esta deuda tributaria ya había sido devengada (1 de enero) y satisfecha por los sujetos pasivos<sup>405</sup>, lo que conduce a una vulneración del principio de seguridad jurídica consagrado en el art. 9.3 CE<sup>406</sup>.

---

<sup>403</sup> STS de 26 de octubre de 1999, ponente Juan José González Rivas, FJ 13.º, recordando la doctrina del TC en la STC 70/1988, de 19 de abril (ponente Fernando García-Mon y González-Reguer, FJ 4.º; y en la STC 97/1990, de 24 de mayo (ponente Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer), FJ 6.º.

<sup>404</sup> Art. 38.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

<sup>405</sup> En otro caso, aunque no estrictamente del ámbito tributario, el Tribunal Constitucional considera que no vulnera el principio de seguridad jurídica la supresión de la financiación pública de las prestaciones complementarias del régimen de mutualidad, conforme a una nueva disposición adicional, impugnada por atentar contra los compromisos asumidos por el Estado por una norma anterior, pues ello entraba dentro de la discrecionalidad de los poderes públicos (STC 127/1987, de 16 de julio, ponente Antonio Truyol Serra, FJ 2.º).

En el mismo sentido, puede verse la STC 134/1987, de 21 de julio (ponente Ángel Latorre Segura), FJ 9.º.

En sentido contrario, haciendo prevalecer el principio de seguridad jurídica, se manifiestan los magistrados Francisco Rubio Llorente y Antonio Truyol Serra, en el voto particular a la STC 208/1988, de 10 de noviembre (ponente Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer), al advertir que «en un Estado social y democrático de derecho (art. 1.1 C.E.), la seguridad jurídica implica también, la necesidad de que el Estado no pueda abrogar libremente aquellas normas que, como los reales decretos-leyes antes citados, están precisamente destinadas a dotar de una mínima garantía a determinados grupos sociales. La seguridad jurídica no exige, ciertamente, la petrificación del ordenamiento, pero sí, creo, el respeto a las garantías

Sin embargo, a pesar de ello, debemos dejar claro que **no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva** (SSTC 126/1987, de 16 de julio, ponente Gloria Begué Cantón, FJ 9.º.A); 150/1990, de 4 de octubre, ponente Jesús Leguina Villa, FJ 8.º; y 89/2009, de 20 de abril, ponente Jorge Rodríguez-Zapata Pérez, FJ 3.º)<sup>407</sup>. La retroactividad en sus distintos grados, como técnica legislativa que permite la aplicación de una norma a situaciones anteriores, de forma que su vigencia material se anticipe a la vigencia formal, es en nuestro ordenamiento constitucional una técnica aceptada como normal para las leyes, salvo para las sancionadoras y las restrictivas de derechos individuales (STC 46/1990, de 15 de marzo, ponente Vicente Gimeno Sendra).

Por tanto, en relación al sistema tributario, queda establecida así la doctrina que afirma la **admisibilidad de la retroactividad de las normas fiscales**, pues no cabe considerar, con carácter general, a las normas fiscales subsumidas entre las que el art. 9.3 CE expresa como sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales (SSTC 126/1987, de 16 de julio, ponente Gloria Begué Cantón, FJ 9.ºB; y 182/1997, de 28 de octubre, ponente Álvaro Rodríguez Bereijo, FJ 11.º)<sup>408</sup>, por cuanto tales normas tienen un fundamento autónomo en la medida en que son consecuencia obligada del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, impuesto a todos los ciudadanos por el art. 31.1 de nuestra Norma fundamental<sup>409</sup>. Del mismo modo, la «restricción de derechos individuales» ha de equipararse a la idea de sanción, por lo cual, el límite de dicho artículo [9.3 CE] hay que considerarlo como referido a las limitaciones introducidas en el ámbito de los derechos fundamentales y de las libertades públicas (del Título I de la Constitución) o en la esfera general de protección de la persona (STC 42/1986, de 10 de abril, ponente Luis Díez-Picazo y

---

enunciadas explícitamente como tales. Por esa misma razón no podía basarse la decisión de la que discrepo, en nuestra anterior STC 65/1987, pues en ella la clave de la argumentación está precisamente en la afirmación (fundamento jurídico 14) de que no se habían quebrantado ni desconocido “los compromisos asumidos por el Estado”».

<sup>406</sup> En el mismo sentido, la STC 91/1997, de 8 de mayo (ponente Tomás S. Vives Antón), FJ 1.º.

<sup>407</sup> También se analiza la posible afección de la seguridad jurídica en el caso de las cotizaciones a la Seguridad Social y la posible retroactividad de su regulación legal, puesto que son equiparadas a los tributos a estos efectos. Así lo declara el Auto del Tribunal Constitucional 306/2004, de 20 de julio y la STC 89/2009, de 20 de abril (ponente Jorge Rodríguez-Zapata Pérez), FFJJ 3.º y 6.º.

<sup>408</sup> «La interdicción absoluta de cualquier tipo de retroactividad entrañaría consecuencias contrarias a la concepción que fluye del art. 9.2 de la Constitución, como ha puesto de manifiesto este Tribunal, entre otras, en sus SSTC 27/1981 y 6/1983. Por ello, el principio de seguridad jurídica, consagrado en el art. 9.3 de la Norma fundamental, no puede entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal» (STC 126/1987, de 16 de julio, ponente Gloria Begué Cantón, FJ 11.º).

En el sentido indicado, la STC 104/2000, de 13 de abril (ponente Manuel Jiménez de Parga y Cabrera), FJ 6.º; la STC 131/2001, de 7 de junio (ponente Vicente Conde Martín de Hijas), FJ 5.º; y la STC 89/2009, de 20 de abril (ponente Jorge Rodríguez-Zapata Pérez), FJ 3.º.

<sup>409</sup> SSTC 173/1996, de 31 de octubre (ponente Fernando García-Mon y González Reguerual), FJ 3.º; STC 182/1997, de 28 de octubre (ponente Álvaro Rodríguez Bereijo), FJ 11.º; y STC 29/2009, de 20 de abril (ponente Jorge Rodríguez-Zapata Pérez), FJ 3.º.

Ponce de León, FJ 3.º)<sup>410</sup>. Ello hace inviable la invocación de esta norma para afirmar el respeto debido a unas situaciones jurídicas que, si hubieran de identificarse como pretensiones tuteladas por la norma en cuestión, no tendría otros titulares que los entes públicos<sup>411</sup>.

Lo anterior, no obstante, no supone mantener, siempre y en cualquier circunstancia, la legitimidad constitucional de la retroactividad de las leyes, que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución, como puede ser la misma **seguridad jurídica**<sup>412</sup>. Así, el principio de seguridad jurídica protege la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad (STC 150/1990, de 4 de octubre, ponente Jesús Leguina Villa, FJ 8.º). Y, por consiguiente, para determinar cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera inconstitucionalmente la seguridad jurídica de los ciudadanos, hay que analizar, de un lado, el grado de retroactividad de la norma cuestionada y, de otro, las circunstancias específicas que concurren en cada supuesto<sup>413</sup>.

Debemos recordar que, en materia de retroactividad, distingue el Tribunal Constitucional (STC 126/1987, de 16 de julio, ponente Gloria Begué Cantón, FJ 11.º)

<sup>410</sup> También en la STC 90/2009, de 20 de abril (ponente Guillermo Jiménez Sánchez), FJ 4.º.

<sup>411</sup> STC 99/1986, de 11 de julio (ponente Gloria Begué Cantón), FJ 11.º; STC 89/2009, de 20 de abril (ponente Jorge Rodríguez-Zapata Pérez), FJ 3.º.

<sup>412</sup> STC 126/1987, de 16 de julio (ponente Gloria Begué Cantón), FJ 9.º.

En el mismo sentido, la STC 173/1996, de 31 de octubre (ponente Fernando García-Mon y González-Regueras), FJ 5.º.C). Señala esta sentencia que «una modificación retroactiva y de tal magnitud de una cuota tributaria ya satisfecha sólo podría reputarse conforme con la Constitución si existieran claras exigencias de interés general que justificaran que el principio de seguridad jurídica, que, insistimos, no es un valor absoluto, debiera ceder ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos que, conforme se desprende de cuanto llevamos expuesto, no se aprecian en este caso».

También lo declaran así las SSTC 89/2009, de 20 de abril (ponente Jorge Rodríguez-Zapata Pérez), FJ 3.º; 116/2009, de 18 de mayo (ponente Pablo Pérez Tremps), FJ 3.º; y 176/2011, de 8 de noviembre (ponente Pablo Pérez Tremps), FJ 5.º.

<sup>413</sup> SSTC 126/1987, de 16 de julio (ponente Gloria Begué Cantón), FJ 11.º; 150/1990, de 4 de octubre (ponente Jesús Leguina Villa), FJ 8.º; 197/1992, de 19 de noviembre (ponente Eugenio Díaz Eimil), FJ 4.º; 173/1996, de 31 de octubre (ponente Fernando García-Mon y González-Regueras) FJ 3.º; 182/1997, de 28 de octubre (ponente Álvaro Rodríguez Bereijo) FJ 11.º.c); 273/2000, de 15 de noviembre (ponente Pedro Cruz Villalón) FJ 6.º; 176/2011, de 8 de noviembre (ponente Pablo Pérez Tremps), FJ 5.º; 100/2012, de 8 de mayo (ponente Javier Delgado Barrio), FJ 10.º; 102/2015, de 26 de mayo (ponente Antonio Narváez Rodríguez), FJ 5.º; 121/2016, de 23 de junio (ponente Fernando Valdés Dal-Ré), FJ 4.º; y 181/2016, de 20 de octubre (ponente Pedro José González-Trevijano Sánchez), FJ 4.º.a).

Lo sintetiza muy adecuadamente la STC 116/2009, de 18 de mayo (ponente Pablo Pérez Tremps), FJ 3.º, cuando dice que «si bien no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva, ello no implica que esas normas con efectos retroactivos sean legítimas constitucionalmente en todo caso, pues pueden entrar en juego otros principios constitucionales, como son el de seguridad jurídica o el de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, que pueden resultar contrariados por la retroactividad de esas normas legales. Más en concreto, por lo que se refiere al principio de seguridad jurídica, hemos destacado que dicho principio protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que, de no darse esta circunstancia, la retroactividad posible de las normas tributarias podría incidir negativamente en el citado principio que garantiza el art. 9.3 CE, lo que, en cualquier caso, no puede entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal».

entre «**retroactividad auténtica**»<sup>414</sup>, o de grado máximo, respecto de la cual operaría plenamente su prohibición general (aunque matiza el Tribunal, salvo que concurren «exigencias cualificadas del bien común»<sup>415</sup> o «existieran claras exigencias de interés general»<sup>416</sup>, que pudieran imponerse excepcionalmente a tal principio<sup>417</sup>), y

---

<sup>414</sup> Según la STC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11.º, «el grado de retroactividad de la norma cuestionada, así como las circunstancias específicas que concurren en cada caso, se convierten en elemento clave en el enjuiciamiento de su presunta inconstitucionalidad. Y a estos efectos resulta relevante la distinción entre aquellas disposiciones legales que con posterioridad pretenden anudar efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a la propia Ley y las que pretenden incidir sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas». En el primer supuesto estaremos ante retroactividad auténtica, en el segundo ante retroactividad impropia.

Distingue también estos conceptos la STC 102/2015, de 26 de mayo (ponente Antonio Narváez Rodríguez), FJ 4.º.v), siguiendo la doctrina del TC expresada en las SSTC 126/1987, 197/1992, 173/1996 y 182/1997:

- La primera, retroactividad auténtica o de grado máximo, tiene lugar cuando la norma pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia ley y ya consumadas. En este caso «sólo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer el sacrificio del principio de seguridad jurídica».
- La segunda, denominada retroactividad de grado medio o impropia, tiene lugar cuando la norma incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas. Cuando así suceda, «la licitud o ilicitud de la disposición dependerá de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso que tenga en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso, es decir, la finalidad de la medida y las circunstancias relativas a su grado de previsibilidad, su importancia cuantitativa, y otros factores similares».

<sup>415</sup> STC 126/1987, de 16 de julio, ponente Gloria Begué Cantón, FJ 11.º.

La STC 121/2016, de 23 de junio (ponente Fernando Valdés Dal-Ré), FJ 4.º, considera que la disposición adicional 31.ª de Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, incorporada por la Ley 2/2011, de 4 de marzo, incurre en retroactividad propia o máxima, puesto que afecta a siete ejercicios fiscales que ya habían finalizado en el momento de su entrada en vigor, por lo que sólo puede concluirse que su incidencia inmediata sobre el principio de seguridad jurídica es evidente, de modo que debe examinarse si concurren «exigencias cualificadas del bien común», pues sólo en tal caso podrá concluirse la licitud de la disposición y, por tanto, el sacrificio de ese principio. Y dichas exigencias de interés general «deben ser especialmente nítidas cuando la norma retroactiva de que se trate incide en un tributo como el impuesto sobre la renta de las personas físicas» [STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 13.º A)], que es lo que acontece en este caso. Finalmente, se aprecia la carencia de dichas exigencias cualificadas, por lo que se declara la inconstitucionalidad de la disposición impugnada (FJ 5.º).

<sup>416</sup> STC 182/1997, de 28 de octubre (ponente Álvaro Rodríguez Bereijo), FJ 11.º.d).

En cuyo caso, por tanto, en la práctica realmente podrían reputarse conformes con la Constitución modificaciones **con cualquier grado de retroactividad**, con sólo justificar esas exigencias cualificadas de interés general (STC 173/1996, de 31 de octubre, ponente Fernando García-Mon y González-Regueral, FJ 5.º.C).

En ese sentido se ha pronunciado el TJUE, entre otras en su Sentencia de 26 de abril de 2005 (C-376/02), caso *Stichting Goed Wonen* contra *Staatssecretaris van Financiën*, donde precisamente se afirmaba que la finalidad de evitar las operaciones dirigidas a eludir las obligaciones tributarias puede constituir una justificación suficiente para una norma retroactiva (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, ponente Álvaro Rodríguez Bereijo, FJ 13.º.A y 176/2011, de 8 de noviembre, ponente Pablo Pérez Tremps, FJ 5.º).

No así en la STC 121/2016, de 23 de junio (ponente Fernando Valdés Dal-Ré), FJ 6.º, donde el objetivo antielusión no es suficiente para justificar la retroactividad máxima.

No obstante, dado el grado de indefinición de estos criterios, que habrán de analizarse caso por caso, la polémica constante parece servida. Véase el voto particular de los magistrados Fernando Valdés Dal-Ré y Luis Ignacio Ortega Álvarez, al que se adhieren Adela Asua Batarrita y Juan Antonio Xiol Ríos, en la STC 49/2015, de 5 de marzo (ponente Encarnación Roca Trías), que consideran inadmisibles una regulación que, al afectar desfavorablemente a relaciones jurídicas ya consolidadas, nacidas de la confianza de los ciudadanos en la seguridad jurídica aplicable a la actualización de las pensiones, no venga acompañada de una justificación de su carácter ineludible, ya que, en caso contrario, puede suponer su inconstitucionalidad derivada del incumplimiento de concretos mandatos constitucionales, que ya habían sido concretados efectivamente por el legislador (Fundamento 2 del voto particular).

En la STC 109/2015, de 28 de mayo (ponente Francisco Pérez de los Cobos Orihuel), es de destacar también el voto particular de Fernando Valdés Dal-Ré, a favor de la estimación de la cuestión de inconstitucionalidad, que considera vulnerada la seguridad jurídica, ya que la concepción realmente cualificada del interés general que reconoce la Jurisprudencia Comunitaria, no justifica que la pretensión de reducir el gasto público, por muy urgente y necesaria que sea, constituya sin más un 'bien común' que abra la puerta a exceptuar los básicos principios constitucionales de irretroactividad y seguridad jurídica; principios constitucionales que sí cabe identificar, en cambio, con el interés general de los pensionistas. Y en el mismo sentido, siguiendo los argumentos anteriores, se pronuncian los votos particulares, sobre la misma cuestión en diversas causas, de Adela Asua Batarrita, en las SSTC 116/2015 y 126/2015, de 8 de junio



por otro lado, «**retroactividad impropia**», o de grado medio, en cuyo caso la licitud o ilicitud «resultaría de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso teniendo en cuenta, de una parte, **la seguridad jurídica** y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico-tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso»<sup>418</sup>. Por tanto, en un caso de retroactividad impropia o media, aun quedando afectada la seguridad jurídica, ello no implica automáticamente que la norma en cuestión deba ser declarada inconstitucional. Para valorar la afectación de la seguridad jurídica deben analizarse, entre otras circunstancias, la previsibilidad de la medida, así como las razones de orden público que aconsejaron su carácter retroactivo<sup>419</sup>.

Aquellas exigencias de interés general, que permiten convalidar constitucionalmente incluso una retroactividad media lesiva de la seguridad jurídica, deben ser **especialmente nítidas** cuando inciden en un tributo como el IRPF, que ocupa una posición central en el conjunto de nuestro sistema tributario<sup>420</sup>, debiendo

---

(ponente Adela Asua Batarrita), de Juan Antonio Xiol Ríos, en las SSTC, de 8 de junio, 119/2015 (ponente Juan Antonio Xiol Ríos), 120/2015 (ponente Santiago Martínez-Vares García), 125/2015 (ponente Francisco Pérez de los Cobos Orihuel), 127/2015 (ponente Santiago Martínez-Vares García), 130/2015 (ponente Juan Antonio Xiol Ríos), 131/2015 (ponente Santiago Martínez-Vares García), 135/2015 (ponente Andrés Ollero Tassara) y 144/2015, de 22 de junio (ponente Andrés Ollero Tassara), y de Fernando Valdés Dal-Ré, en las SSTC 129/2015 y 133/2015, 134/2015, de 8 de junio (ponente Fernando Valdés Dal-Ré).

<sup>418</sup> En el mismo sentido, las SSTC 112/2006, de 5 de abril (ponente Pablo Pérez Tremps), FJ 17.º; 89/2009, de 20 de abril (ponente Jorge Rodríguez-Zapata Pérez), FJ 3.º; y 116/2009, de 18 de mayo (ponente Pablo Pérez Tremps), FJ 3.º *in fine*, que declara la inconstitucionalidad de la norma por no darse circunstancias especiales de interés general que justifiquen la retroactividad media de la norma impugnada.

También la STC 161/2009, de 29 de junio (ponente Pascual Sala Sánchez), FJ 3.º, declara la inconstitucionalidad de determinados preceptos de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, por tratarse de un precepto con indudable carácter retroactivo, con retroactividad auténtica, en cuanto que permite la práctica de nuevas liquidaciones que sustituyan a las anteriores anuladas, sin que concurren exigencias calificadas de interés común que puedan resultar prevalentes y justifiquen su legitimidad constitucional.

<sup>419</sup> Así lo declara la STC 102/2015, de 26 de mayo (ponente Antonio Narváez Rodríguez), FJ 5.º.b), en relación con el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito.

Respecto de la **previsibilidad** de la norma impugnada, que preveía el establecimiento de tipos de gravamen efectivos para este impuesto, declara el Tribunal Constitucional que no resultaba imprevisible por cuanto el impuesto ya se había establecido anteriormente por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre (por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica), si bien con un tipo cero, aunque sentando la estructura del impuesto y estableciendo una habilitación para que mediante ley de presupuestos se pudiera modificar el tipo de gravamen y el pago a cuenta. Por tanto, no era totalmente imprevisible, un eventual establecimiento de tipos de gravamen, máxime cuando ya existían tributos de esta naturaleza en algunas comunidades autónomas. A ello se añade que, con anterioridad a la entrada en vigor de la norma impugnada, fue también publicado el RD-Ley 8/2014, de 4 de julio (de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia), que estableció un tipo de gravamen del 0,3 por 100, viniendo a corroborar de forma clara la intención del legislador estatal de gravar los depósitos bancarios. La sucesiva regulación de este impuesto, recogida hasta en tres disposiciones con rango de ley dictadas en un período de tiempo próximo a los dos años, ha permitido conocer con antelación a la comunidad autónoma recurrente, y también a las entidades financieras, sujetos pasivos del impuesto sobre los depósitos, de la existencia, alcance y contenido de esta modalidad de tributo, habiendo tenido aquellas la oportunidad de ajustar su propio comportamiento económico a las previsiones legislativas del referido impuesto.

En cuanto a los **motivos de orden público** que aconsejaron su carácter retroactivo, en este caso es constatable una exigencia de interés público, según el TC, consistente en dotar a las comunidades autónomas de una fuente adicional de ingresos, no sólo para compensar la previsible pérdida de recaudación cuando se eliminen efectivamente impuestos similares, sino también para evitar diferencias entre las diferentes haciendas territoriales.

alcanzar «**notable importancia**» desde la perspectiva del efecto retroactivo y la seguridad jurídica<sup>420</sup>. En definitiva, señala esta sentencia cuatro elementos a tener en cuenta para apreciar la vulneración inconstitucional de la seguridad jurídica por parte de una norma:

- El grado de retroactividad de la norma impugnada
- La finalidad de la medida aprobada
- Las circunstancias excepcionales y urgentes que justifiquen su adopción
- La limitación de su alcance.

A este respecto deben distinguirse aquellas situaciones que afectan a los llamados tributos de devengo instantáneo de aquellas otras que afecten a los tributos de devengo periódico. Respecto de los primeros, resulta obvio que, al producirse el devengo del tributo en un momento fijo, en el que se realiza instantáneamente el hecho imponible, sin estar vinculado a un determinado período temporal, todas las nuevas regulaciones que se aprueben mirarán siempre hacia el futuro y no podrán afectar a hechos imponibles ya acaecidos y tributos ya devengados. Sin embargo, la cuestión ya es más dudosa cuando la nueva regulación legal afecte a tributos de devengo periódico, en los que existe un determinado período impositivo y el devengo del tributo se suele considerar producido, por razones prácticas, en un día concreto, al principio o al final de dicho período.

---

<sup>420</sup> En el caso enjuiciado por la STC 182/1997, de 28 de octubre, sí se aprecian dichas exigencias de interés público, que fundamentan la medida adoptada por la norma impugnada, aunque esta tenga incidencia negativa sobre la seguridad jurídica de los ciudadanos (FJ 13.ºB).

No se aprecian, en cambio, estas exigencias de interés general en la STC 121/2016, de 23 de junio (ponente Fernando Valdés Dal-Ré), FJ 5.º, por lo que procede declarar inconstitucional la norma impugnada por vulnerar la seguridad jurídica. Según la sentencia, «la garantía de un sistema tributario justo es central a todo Estado social y democrático de Derecho, no permite, sin más, que el legislador pueda anudar a una disposición una retroactividad de efectos tan amplios como la que aquí se enjuicia, pues ello convertiría el principio de seguridad jurídica en una mera ilusión o en un principio vacío de contenido. Tampoco el hecho de que, en ocasiones, el empleo de normas retroactivas pueda permitir atajar determinados mecanismos de elusión de impuestos, como se ha constatado entre otros casos en el decidido en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea 26 de abril de 2005 (C-376/02), caso *Stichting Goed Wonen*... permite sin más avalar una retroactividad auténtica y amplia como la que aquí se examina, pues ello supone desconocer abiertamente un valor central del ordenamiento jurídico como es el principio de confianza legítima, corolario del principio de seguridad jurídica y al que también se ha referido el mismo Tribunal [entre otras en las Sentencias de 11 de julio de 2002, *Marks & Spencer* (C 62/00)]...».

(FJ 6.º) ... la conclusión no puede ser diferente a la alcanzada en la STC 176/2011..., pues el efecto retroactivo de la norma afecta, también indiscriminadamente, a todo tipo de retribución mediante opciones sobre acciones, se haya constatado o no su uso torticero en la elusión de impuestos. Todo ello sin perjuicio de que el hecho de que la retribución mediante opciones sobre acciones pueda emplearse para eludir impuestos de forma contraria al ordenamiento jurídico, no es razón suficiente para avalar sin más una modificación retroactiva de su régimen, pues es evidente que cualquier instrumento o negocio jurídico, — como un contrato de compraventa o la creación de una sociedad— puede ser empleado para eludir impuestos. Dicho de otro modo, si se aceptara como justificación suficiente la potencialidad defraudadora de esta modalidad retributiva, ello permitiría admitir virtualmente cualquier tipo de medida retroactiva,... no cabe cuestionar los motivos del legislador, pero si el objetivo de interés general era evitar una impropia tributación como rendimientos del trabajo irregulares a los que no resulta jurídicamente posible atribuirles ese carácter, es evidente que para su consecución hubiera bastado con introducir la norma legal con efectos pro futuro o, incluso, otorgarle una retroactividad impropia o de grado medio, lo que habría exigido que resultara aplicable sólo a aquellos contribuyentes cuyos períodos impositivos no hubieran finalizado.

<sup>421</sup> STC 182/1997, de 28 de octubre (ponente Álvaro Rodríguez Bereijo) FJ 13.ºC).

De este modo, según la doctrina constitucional, la naturaleza periódica de un tributo y la configuración de su hecho imponible no impiden que el legislador pueda modificar algunos aspectos del mismo incluso durante el período impositivo en el que deben surtir efectos<sup>422</sup>. Ahora bien, esto no significa que cualquier regulación de este tipo pueda reputarse conforme a la Constitución sin más. La protección de la confianza fundada de los ciudadanos y, en definitiva, la seguridad jurídica garantizada por el art. 9.3 CE, imponen en tales casos ciertos límites al legislador<sup>423</sup>.

La distinción entre tributos con hechos imponibles instantáneos y periódicos no puede servir de excusa para justificar en todo caso la posible retroactividad de las leyes tributarias, pues en estas últimas el importe de la deuda tributaria podría estar sujeta a las fluctuaciones legislativas, por lo que la inseguridad jurídica de los sujetos pasivos sería total y absoluta. Sí se ha admitido esa retroactividad (media o impropia) en relación con el IRPF, al tratarse de un tributo de devengo periódico, en el que el devengo se sitúa al final del período impositivo, por lo que el legislador puede, en principio, modificar «algunos aspectos del mismo por medio de disposiciones legales dictadas precisamente durante el período impositivo en el que deben surtir efectos» (STC 182/1997, de 19 de noviembre, ponente Álvaro Rodríguez Bereijo, FJ 13.º), dado que estaría afectando a un hecho imponible aún no consumado<sup>424</sup>.

Por otro lado, admitida con ciertos límites la retroactividad de las leyes, tampoco la eficacia retroactiva de los cambios de criterio jurisprudencial es absoluta, pues no puede prevalecer cuando implica el sacrificio de derechos o valores que la Constitución protege frente a la aplicación retroactiva de las normas, en aras de los principios de protección de situaciones consolidadas, de garantía de la seguridad jurídica, de proscripción de la arbitrariedad y de efectividad del principio de legalidad. Resultaría inadmisibles que aquello que está vedado al legislador, y en general a los «poderes

---

<sup>422</sup> STC 182/1997, de 28 de octubre (ponente Álvaro Rodríguez Bereijo) FJ 13.º y STC 102/2015, de 26 de mayo (ponente Antonio Narváez Rodríguez), FJ 5.º.b).

<sup>423</sup> STC 173/1996, de 31 de octubre (ponente Fernando García-Mon y González-Regueras), FJ 5.ºB), en relación con la impugnación del gravamen complementario de la tasa fiscal sobre las máquinas *tragaperras*, regulada por la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

<sup>424</sup> Sí se apreció la inconstitucionalidad de la retroactividad de una disposición transitoria (la 12.ª) de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que se calificó como «auténtica» o de grado máximo, pues la norma impugnada entró en vigor el día 1 de enero de 2000, esto es, con posterioridad al devengo del IRPF correspondiente al ejercicio 1999 (el día 31 de diciembre de ese ejercicio). Se trataba, pues, de un supuesto de retroactividad «auténtica» en la medida que la retroactividad incorporada a la disposición impugnada afectó, en el ámbito de un hecho imponible que estaba totalmente consumado, a situaciones jurídicas surgidas y concluidas durante el ejercicio de 1999. Pero dicha inconstitucionalidad no derivó del mero hecho de tratarse de una retroactividad auténtica, sino de la ausencia de claras exigencias de interés general que la justificasen (STC 176/2011, de 8 de noviembre, ponente Pablo Pérez Tremps, FJ 5.º *in fine*). Sí parece derivarse de esta doctrina constitucional que, ante una retroactividad auténtica, las exigencias de interés general que permitan ampararla, deben ser cualificadas, claras, nítidas y justificadas, lo cual no será habitualmente fácil de apreciar ni de apoyar en criterios objetivos.



públicos» (artículo 9.3 CE) por respeto a tales principios, estuviera abierto, sin la debida justificación, a la interpretación de la ley por el camino de la evolución de la jurisprudencia con idénticos efectos. Se habla en estos casos también de **retroactividad aparente**<sup>425</sup>, si bien la doctrina constitucional sí ha admitido la misma en determinados supuestos<sup>426</sup>. Tampoco el propio artículo 161.1.a) CE, impone con carácter absoluto la retroactividad de la modificación jurisprudencial que resulta de la anulación de la ley que la soporta, pues se refiere como uno de sus límites a la cosa juzgada (STC 7/2015, de 22 de enero, ponente Juan Antonio Xiol Ríos, FJ 2.º). Se relaciona de esta forma la seguridad jurídica con un **principio de racionalidad** y con el **principio de buena fe**<sup>427</sup>.

Puede también plantearse la cuestión de la posible retroactividad de las normas que declaran su eficacia desde el momento de la publicación del proyecto de ley correspondiente, por el efecto anuncio que producen. El Tribunal Constitucional ha

<sup>425</sup> Las leyes pueden ser interpretativas, en el sentido de interpretar o aclarar preceptos de otra anterior, inciertos o controvertidos, o bien en el de recoger una solución que ya estaba en la jurisprudencia. Tales leyes declaran el verdadero significado de las normas y se aplican desde el momento en que entró en vigor la ley interpretada, pero ello no supone una verdadera retroactividad, ya que al interpretar o aclarar la ley anterior, forma parte de aquella al integrarla, por lo que se la ha denominado **retroactividad aparente** (VERDERA IZQUIERDO, Beatriz. *La irretroactividad: problemática actual*. Dykinson, Madrid, 2006, p. 100). En contra de este concepto, ROUBIER explica que la teoría de la retroactividad aparente es una pura ficción que pretende borrar el lapso que separa la ley interpretada de la interpretativa. No es sino ficción decir que esta última se incorpora a la primera y reputar la ley interpretada como dictada con el sentido que le fijó la interpretativa. La verdad es que, por el contrario, ha existido todo un período de vacilaciones e incertidumbres en la interpretación y resulta imposible hacer abstracción de él; la ley de interpretación trae necesariamente consigo algo nuevo, porque no se legisla por nada, y este elemento nuevo es, justamente, la interpretación que ella incorpora (ROUBIER Paul. *Le Droit transitoire. Conflicts des lois dans le temps*, cit.).

<sup>426</sup> Se trata, en el ámbito penal, de las SSTC 54/2012, de 29 de marzo (ponente Francisco José Hernando Santiago), FJ 4.º; 46/2012, de 29 de marzo (ponente Manuel Aragón Reyes), FJ 8.º; y 43/2012, de 29 de marzo (ponente Manuel Aragón Reyes), FJ 7.º; que excluyen una propia retroactividad en tales casos, pues «...ni las resoluciones recurridas, ni la doctrina del Tribunal Supremo invocada en ellas, aplican retroactivamente dicho precepto... sino la normativa vigente en el momento de comisión de los hechos por los que el recurrente fue condenado (arts. 70.2 y 100 CP 1973), si bien con una nueva interpretación de la misma...» (STC 54/2012, de 29 de marzo, FJ 4.º).

En el ámbito tributario se refiere a la retroactividad aparente la STC 182/1997, de 28 de octubre (ponente Álvaro Rodríguez Bereijo), FJ 12.º, en el caso de la Ley 28/1992, de 24 de noviembre, que estableció el mismo precepto (art. 2) que el Real Decreto-Ley 5/1992, de 21 de julio, convalidado, con efectos desde la entrada en vigor del propio real decreto-ley anterior, pues «la aparente retroacción de los efectos del art. 2 carece de efectos constitutivos, en el sentido de que no introduce retroactivamente una modificación respecto de una situación que ya venía regida por el citado decreto-ley».

<sup>427</sup> En aras de salvaguardar la seguridad jurídica, los cambios jurisprudenciales en los requisitos de acceso a los recursos deben medirse según el principio de racionalidad y de confianza legítima en la actuación de los poderes públicos. De tal forma, que se estaría vulnerando la Constitución si se aplica un requisito formal acorde con un cambio de criterio jurisprudencial a actos realizados cuando no existía o no se conocía la nueva doctrina y, no habiendo sido posible a la parte ajustarse al nuevo criterio, no se concede a la parte oportunidad alguna de subsanación. Así lo exige la preservación del canon de racionalidad, en relación con la salvaguarda de los principios de seguridad jurídica y buena fe (STC 7/2015, de 22 de enero, ponente Juan Antonio Xiol Ríos, FJ 2.º).

Es de destacar, en este sentido, el voto particular (Fundamento 3.º) a la STS de 11 de enero de 2007 (ponente Antonio Gullón Ballesteros), que recuerda que la doctrina jurisprudencial se forma con una vocación de estabilidad y permanencia por exigirles la certeza del Derecho, y consiguientemente la seguridad jurídica, lo que no significa que deba enquistarse, pues debe responder a la evolución y desarrollo jurídico en atención a las circunstancias de los tiempos. El cambio jurisprudencial, especialmente cuando incide de modo intenso en el mundo de las relaciones jurídicas, requiere una especial ponderación de su necesidad, bien porque hay una razón nueva que lo justifica, bien porque concurren circunstancias relativas a la realidad jurídica-social que lo exigen, o aconsejan ...sobre todo, porque el cambio va a producir una importante afectación social, porque puede dar lugar a la inestabilidad de situaciones jurídicas creadas al amparo de nuestra jurisprudencia... porque la «norma jurisprudencial», a diferencia de una modificación legal, no es, para tal doctrina, irretroactiva.

declarado la suficiencia de la publicación de las normas en el BOE (o boletín oficial correspondiente), para cumplir con la garantía de la seguridad jurídica, teniendo los posibles destinatarios conocimiento del proyecto desde su publicación en el Diario Oficial de las Cortes Generales<sup>428</sup>.

Un problema análogo al que suscita la retroactividad de las normas en relación con la seguridad jurídica, es el que plantea la llamada **ultractividad**<sup>429</sup> de las leyes. La doctrina constitucional ha tratado de limitar su aplicación al máximo, sobre todo cuando afecta a derechos fundamentales y valores constitucionales<sup>430</sup> y en materia penal, pues iría contra las exigencias de previsibilidad<sup>431</sup>. No obstante, en materia tributaria la ultractividad de las normas es habitual, pues estas se aplicarán, con carácter general, a los hechos imposables acaecidos durante su vigencia, y mientras no transcurra el plazo de prescripción legal tendrán eficacia y serán estas las que regulen la relación tributaria surgida durante su vigencia, aunque las normas hayan sido derogadas por otras posteriores. Así, por ejemplo, el Tribunal Constitucional admite también la ultractividad de las leyes de presupuestos que incorporan normas tributarias con vocación de permanencia, pues guardan una relación directa con los ingresos del Estado y la política económico-fiscal del Gobierno (STC 109/2001, de 26 de abril, ponente Vicente Conde Martín de Hijas, FJ 5.º).

---

<sup>428</sup> Pueden verse las SSTC 136/2011, de 13 de septiembre (ponente Elisa Pérez Vera), FJ 9.º; y 102/2012, de 8 de mayo (ponente Francisco Pérez de los Cobos Orihuel), FJ 2.º. Para ambas sentencias la cuestión no arroja dudas, no sólo porque la publicación de una disposición en el BOE «basta para el conocimiento formal de las disposiciones que la norma publicada incorpora», sino también porque, desde la estricta perspectiva constitucional, no es posible imputar a la norma impugnada [una ley de «acompañamiento»] una quiebra del principio de seguridad jurídica previsto en el art. 9.3 CE por tratarse de una ley de contenido indefinido, sin objeto predeterminado, «pues la norma tiene un objeto que, aunque heterogéneo, está perfectamente delimitado en el momento de presentación del proyecto al Congreso de los Diputados, teniendo todos sus eventuales destinatarios (operadores jurídicos y ciudadanos) conocimiento del mismo mediante su publicación en el Diario Oficial de las Cortes Generales».

Siguen este argumento otros pronunciamientos, como las SSTC 120/2012, de 4 de junio, FJ 3.º in fine, 209/2012, de 14 de noviembre, FJ 2.º.d), y 36/2013, de 14 de febrero, FJ 3.º, ponente en todas ellas Francisco José Hernández Santiago, o la STC 84/2015, de 30 de abril, ponente Francisco Pérez de los Cobos Orihuel, FJ 3.º.a).

Ello no implica, no obstante, desde nuestro punto de vista, que no pueda hablarse de retroactividad, pues los efectos de la norma se retrotraen con anterioridad a su aprobación y publicación oficial, por mucho que se tuviera conocimiento o perspectiva de su posible instauración, además de las posibles modificaciones que se puedan incorporar en el proceso de tramitación parlamentaria. Cuando menos podría hablarse sin duda de una retroactividad de grado medio.

<sup>429</sup> La ultraactividad de las leyes es la posibilidad de que continúen aplicándose después de su derogación, lo que ocurre con frecuencia en el ámbito tributario, pues la normativa a aplicar a una relación tributaria concreta es la vigente en el momento de la realización del hecho imponible y del devengo de la obligación tributaria. Sin embargo, el legislador futuro ha limitado también la ultraactividad de las leyes tributarias cuando lo ha considerado oportuno para los intereses de la Hacienda Pública, como en el caso de la eliminación de los denominados coeficientes de «abatimiento» o coeficientes reductores en el IRPF.

<sup>430</sup> STC 159/2014, de 6 de octubre (ponente Francisco Pérez de los Cobos Orihuel), FJ 6.º.

<sup>431</sup> STC 261/2015, de 14 de diciembre (ponente Juan José González Rivas), FJ 7.º.

d) La seguridad jurídica, la confianza legítima y la previsibilidad de los cambios normativos

Recordamos que la ya comentada STC 150/1990, de 4 de octubre (ponente Jesús Leguina Villa), sobre la ley autonómica de la Comunidad de Madrid que estableció un recargo autonómico propio, incide en la consideración de la seguridad jurídica como principio general del ordenamiento constitucional cuya eventual vulneración afectaría a la constitucionalidad de las leyes que regulan el sistema tributario y, aún más, a la justicia de este mismo sistema (FJ 1.º), incidiendo en este caso en los aspectos relativos a la certeza de la norma, entendida como **previsibilidad sobre los efectos** de su aplicación (FJ 8.º)<sup>432</sup>.

El principio de seguridad jurídica **protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles**<sup>433</sup>, ya que, de no darse esta

<sup>432</sup> Sobre esta previsibilidad de los efectos, la STC 238/2007, de 21 de noviembre (ponente Vicente Conde Martín de Hijas), FJ 5.º, establece que la determinación por el Gobierno de la cifra base del Fondo de Compensación Interterritorial a repartir entre las comunidades autónomas en modo alguno afecta al principio de seguridad jurídica, al permitir a las comunidades autónomas perceptoras del citado Fondo conocer de forma anticipada y precisa la cifra que les permite, también a ellas, proyectar sus inversiones. No existe, en este caso, falta de claridad o confusión normativa en los preceptos impugnados que puedan generar en sus destinatarios —las comunidades autónomas— una incertidumbre insuperable acerca de la conducta que deban adoptar, sino una forma de actuar de los poderes públicos implicados que, aun cuando pueda admitir ofrecer otras alternativas, carece de relevancia constitucional. En parecidos términos, en relación con la cifra de inversión pública del Estado en las comunidades autónomas, se pronuncia la STC 101/2013, de 23 de abril (ponente Juan José González Rivas), FJ 10.º.

La STC 19/2012, de 15 de febrero (ponente Elisa Pérez Vera), FJ 10.º.a), declara la constitucionalidad del art. 81 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF (que establecía el procedimiento de devolución a los contribuyentes no obligados a declarar), «pues no produce confusión o duda alguna que pueda generar en sus destinatarios “una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos” al tratarse de una previsión legal clara en sus términos y precisa en su contenido y efectos, y ello sin perjuicio de que algunos de sus extremos hayan podido quedar relegados a un posterior desarrollo reglamentario». En similares términos, se declara la constitucionalidad, por conforme con la seguridad jurídica, del Real Decreto-Ley 7/1993, en relación con la prórroga de la tarifa especial del Arbitrio Insular a la entrada de mercancías en Canarias, pues resulta evidente que la norma cuestionada no genera confusión o duda alguna acerca de la conducta exigible para su cumplimiento, ni tampoco genera incertidumbre alguna sobre sus efectos (pago de un tributo a una tarifa especial de las mercancías introducidas en las islas Canarias a partir del 12 de marzo de 1993) (STC 100/2012, de 8 de mayo, ponente Javier Delgado Barrio, FJ 10.º).

Puede verse también la STC 215/2014, de 18 de diciembre (ponente Juan José González Rivas), FJ 4.º.a), que considera conforme a la Constitución y al principio de seguridad jurídica, la Ley Orgánica 2/2012, impugnada (Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera), puesto que cuenta con suficientes elementos objetivos que permiten a sus destinatarios poder prever, con el suficiente grado de certeza, la eventual inclusión en una situación de potencial riesgo de incumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria, de cara a la activación de las medidas, propias o automáticas, dirigidas a su corrección.

<sup>433</sup> STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8.º. Véase también la STC 197/1992, de 19 de noviembre (ponente Eugenio Díaz Eimil), FJ 4.º; la STC 173/1996, de 31 de octubre (ponente Fernando García-Mon y González-Regueras) FFJJ 3.º y 5.º; la STC 182/1997, de 28 de octubre (ponente Álvaro Rodríguez Bereijo) FJ 11.º; la STC 234/2001, de 13 de diciembre (ponente Pablo García Manzano), FJ 11.º; la STC 89/2009, de 20 de abril (ponente Jorge Rodríguez-Zapata Pérez), FJ 3.º; la STC 90/2009, de 20 de abril (ponente Guillermo Jiménez Sánchez), FJ 4.º; la STC 116/2009, de 18 de mayo (ponente Pablo Pérez Tremps), FJ 7.º; la STC 146/2009, de 15 de junio (ponente Manuel Aragón Reyes), FJ 7.º; la STC 100/2012, de 8 de mayo (ponente Javier Delgado Barrio), FJ 10.º; la STC 102/2015, de 26 de mayo (ponente Antonio Narváez Rodríguez), FJ 4.º.iv); y la STC 181/2016, de 20 de octubre (ponente Pedro José González-Trevijano-Sánchez), FJ 4.º.a).

La STC 161/2009, de 29 de junio (ponente Pascual Sala Sánchez), FJ 3.º, declara la inconstitucionalidad de determinados preceptos de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, ante la invocación por el Fiscal General del Estado de la doctrina constitucional relativa al principio de seguridad jurídica recogida en reiteradas Sentencias, conforme a la cual el art. 9.3 CE protege

circunstancia, la retroactividad posible de las normas tributarias puede trascender la interdicción de la arbitrariedad, y afectar negativamente al principio de seguridad jurídica que garantiza el art. 9.3 CE. Es más, el análisis de la previsibilidad del cambio normativo no debe limitarse a la posible afectación de la irretroactividad, sino que concierne directamente a la potencial vulneración de la seguridad jurídica en la vertiente que garantiza **la confianza legítima**. En esta situación, para determinar cuándo una norma puede vulnerar la seguridad jurídica, ha de estarse a las circunstancias específicas que concurren en cada caso, tomando en consideración especialmente «la previsibilidad de la medida adoptada, las razones que han llevado a adoptarla y el alcance de la misma», pues «sólo después de una ponderación de los distintos elementos en presencia es posible concluir si el art. 9.3 CE ha resultado vulnerado o si, por el contrario, la seguridad jurídica, que insistimos, no es un valor absoluto, debe ceder ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos» (STC 182/1997, de 28 de octubre, ponente Álvaro Rodríguez Bereijo, FJ 13.º)<sup>434</sup>.

Si bien, ello no quiere decir que los ciudadanos tengan un derecho al mantenimiento de un determinado sistema fiscal, el cual debe ser vivo y adaptarse a las situaciones que la evolución de la sociedad y de la economía demandan<sup>435</sup>. Es una premisa básica, asociada al principio democrático, que el legislador del pasado no puede vincular al legislador del futuro y, por tanto, que no existe un genérico derecho al mantenimiento de la ley y a la intangibilidad de las situaciones jurídicas nacidas a su amparo (STC 56/2016, de 17 de marzo, ponente Juan Antonio Xiol Ríos, FJ 3.º).

En similares términos se había anticipado esta doctrina desde las primeras sentencias del Tribunal Constitucional, al afirmarse que «la seguridad jurídica no puede erigirse en valor absoluto, por cuanto daría lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente, siendo así que este, al regular relaciones de convivencia humana, debe responder a la realidad social de cada momento como

---

la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles. Si bien en este caso, declara la inconstitucionalidad por tratarse de un precepto con indudable carácter retroactivo, con retroactividad auténtica, en cuanto que permite la práctica de nuevas liquidaciones que sustituyan a las anteriores anuladas, sin que concurren exigencias cualificadas de interés común que puedan resultar prevalentes y justifiquen su legitimidad constitucional.

La STC 133/1997, de 16 de julio (ponente Rafael De Mendizábal Allende), FJ 18.º, considera legítima la atribución de las competencias de supervisión del sector bursátil a la CNMV, alegando motivos de seguridad y confianza para los futuros inversores en Bolsa.

<sup>434</sup> Véase el voto particular de Juan Antonio Xiol Ríos a la STC 216/2015, de 22 de octubre (ponente Adela Asua Batarrita). En el caso de la Sentencia, el magistrado entiende que no puede considerarse que la no renovación de la ayuda concedida fuera previsible para el beneficiario de la misma y por esta razón, en este supuesto, la norma impugnada afecta al principio de seguridad jurídica, en la vertiente que «protege la confianza legítima de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles». En el mismo sentido el voto particular del mismo magistrado a la STC 267/2015, de 14 de diciembre (ponente Encarnación Roca Trías).

<sup>435</sup> STC 116/2009, de 18 de mayo (ponente Pablo Pérez Tremps), FJ 3.º.

instrumento de perfeccionamiento y de progreso... Por ello, el principio de seguridad jurídica, consagrado en el art. 9.3 de la Norma fundamental, **no puede entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal**» (STC 126/1987, de 16 de julio, ponente Gloria Begué Cantón, FJ 11.º)<sup>436</sup>.

Por más que el panorama de las normas jurídicas vigentes en cada momento incide en la forma en como los ciudadanos programan sus conductas, el principio de seguridad jurídica «no protege las expectativas que en relación con la aplicación de un determinado régimen jurídico hayan podido crearse los ciudadanos» ni «tampoco garantiza... que en todo caso las modificaciones legislativas que se efectúen deban realizarse de modo que sean previsibles para sus destinatarios» (STC 26/2016, de 18 de febrero, ponente Francisco Pérez de los Cobos Orihuel, FJ 9.º). Parece, en estos términos, que el Tribunal Constitucional trata de reorientar su doctrina sobre la protección de la confianza legítima de los ciudadanos, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, matizando el concepto frente a posibles excesos interpretativos contrarios a la autonomía y libertad de configuración de la potestad legislativa<sup>437</sup>. Así, en este mismo sentido, la STC 270/2015, de 17 de diciembre (ponente Encarnación Roca Trías), FJ 7.º.a), ha señalado que «los principios de seguridad jurídica y su corolario, el de confianza legítima, no suponen el derecho de los actores económicos a la permanencia de la regulación existente en un momento dado en un determinado sector de actividad. Dicha estabilidad regulatoria es compatible con cambios legislativos, cuando sean previsibles y derivados de exigencias claras del interés general».

En cualquier caso, lógicamente, los principios de seguridad jurídica y confianza legítima no permiten consagrar un pretendido derecho a la «congelación del ordenamiento jurídico existente» (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 13.º, y

---

<sup>436</sup> En el mismo sentido, la STC 27/1981, de 20 de julio (ponente Plácido Fernández Viagas), FJ 10.º; STC 6/1983, de 4 de febrero (ponente Luis Díez-Picazo), FJ 3.º; STC 173/1996, de 31 de octubre (ponente Fernando García-Mon y González-Regueras), FJ 5.º.C); STC 182/1997, de 28 de octubre (ponente Álvaro Rodríguez Bereijo), FJ 11.º; STC 90/2009, de 20 de abril (ponente Guillermo Jiménez Sánchez), FJ 4.º; STC 100/2012, de 8 de mayo (ponente Javier Delgado Barrio), FJ 10.º; STC 183/2014, de 6 de noviembre (ponente Luis Ignacio Ortega Álvarez), FJ 3.º; STC 81/2015, de 30 de abril (ponente Ricardo Enríquez Sancho), FJ 8.º; STC 102/2015, de 26 de mayo (ponente Antonio Narváez Rodríguez), FJ 5.º.b); y STC 181/2016, de 20 de octubre (ponente Pedro José González-Trevijano Sánchez), FJ 4.º.a).

<sup>437</sup> Citando el Auto TC 84/2013, de 23 de abril, FJ 3.º. De esta forma, concluye la sentencia TC 26/2016 comentada, la decisión normativa (Real Decreto-Ley 14/2012, de 20 de abril) de incorporar la actividad investigadora reconocida como elemento de determinación de la carga docente del profesorado universitario no resulta lesiva del principio de seguridad jurídica.

Como dice la STC 49/2008, de 9 de abril (ponente Pablo Pérez Tremps), FJ 4.º, no debe perderse de vista, como cuestión de principio, que el legislador no debe limitarse a ejecutar la Constitución, sino que está constitucionalmente legitimado para tomar todas aquellas medidas que, en un marco caracterizado por el pluralismo político, no vulneren los límites que se derivan de la Norma fundamental.

183/2014, de 6 de noviembre, FJ 3.º)<sup>438</sup> ni, evidentemente, pueden impedir la introducción de **modificaciones legislativas repentinas**, máxime cuando lo hace el legislador de urgencia<sup>439</sup>. Ahora bien, ello es así siempre que concurra la perentoriedad de la reacción legislativa [por ejemplo, en la utilización del real decreto-ley], cuya concurrencia debe examinar el Tribunal, caso por caso. Solamente en casos de modificaciones «absolutamente imprevisibles» queda abierta la puerta a una posible vulneración de aquellos principios (SSTC 173/1996, de 13 de octubre, ponente Fernando García-Mon y González Regueral, FJ 5.º.B; y 81/2015, de 30 de abril, ponente Ricardo Enríquez Sancho, FJ 8.º).

Por consiguiente, es obvio que el principio de seguridad jurídica no se infringe porque el legislador lleve a cabo modificaciones en las normas legales, ni dicho principio ampara la necesidad de preservar indefinidamente un determinado régimen jurídico existente en un momento histórico dado en relación con concretos derechos o situaciones<sup>440</sup>. Por ejemplo, no puede hablarse en puridad de un auténtico derecho a la bonificación tributaria o al mantenimiento del régimen jurídico-tributario de bonificación<sup>441</sup>. Y por extensión, tampoco es predicable de un supuesto derecho a la exención tributaria<sup>442</sup>.

La STC 234/2001, de 13 de diciembre (ponente Pablo García Manzano), FJ 8.º, considera contraria al principio de seguridad jurídica la norma recurrida, «por mostrarse como irrazonable e imprevisible, con quiebra de la confianza legítima de los obligados tributarios en la que, razonablemente, esperaban debía ser la actuación de los poderes públicos». La constitucionalidad sólo podría salvarse en este caso «si la norma se encuentra basada en razones que permiten justificar el sacrificio de aquel principio frente a un interés público prevalente...» o en exigencias de interés general «como sería, por ejemplo, la existencia de una situación económica excepcional o cualquiera otra justificación razonable», que justifique la subordinación del principio de seguridad jurídica frente a otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos<sup>443</sup>.

---

<sup>438</sup> En el mismo sentido, la STC 181/2016, de 20 de octubre (ponente Pedro José González-Trevijano Sánchez), FJ 4.º.a).

<sup>439</sup> En este sentido pueden verse las SSTC 237/2012, de 13 de diciembre (ponente Francisco Pérez de los Cobos Orihuel), FJ 6.º, y 81/2015, de 30 de abril (ponente Ricardo Enríquez Sancho), FJ 8.º.

<sup>440</sup> SSTC 227/1988, de 29 de noviembre (ponente Jesús Leguina Villa), FJ 10.º, 134/1996, de 22 de julio (ponente Julio Diego González Campos), FJ 3.º, y 26/2016, de 18 de febrero (ponente Francisco Pérez de los Cobos Orihuel), FJ 9.º. Siguiendo en esto la doctrina sentada, en el mismo sentido, por las SSTC 99/1987, de 11 de junio (ponente Carlos de la Vega Benayas), FJ 6.º.c), y 70/1988, de 19 de abril (ponente Fernando García-Mon y González-Regueral), FJ 4.º.

<sup>441</sup> STC 6/1983, de 4 de febrero (ponente Luis Díez-Picazo), FJ 2.º.

<sup>442</sup> STC 134/1996, de 22 de julio (ponente Julio Diego González Campos), FJ 3.º.

<sup>443</sup> Sigue el mismo criterio la STC 89/2009, de 20 de abril (ponente Jorge Rodríguez-Zapata Pérez), FJ 5.º.



Incide la STC 173/1996, de 31 de octubre de 1996 (ponente Fernando García-Mon y González-Regueras) en el argumento de que la norma declarada inconstitucional supone una quiebra de la confianza legítima de los ciudadanos y en particular del imprescindible conocimiento previo por éstos de las consecuencias tributarias a la hora de planificar una actividad empresarial, en tanto que el tributo es un componente más, y nada despreciable, quebrantando de este modo la seguridad jurídica (FJ 5.º.B) *in fine*)<sup>444</sup>.

La jurisprudencia constitucional señala efectivamente que «el principio de seguridad jurídica impone en cualquier estado de Derecho que la sucesión de normas se atenga a ciertas condiciones» (STC 56/2016, de 17 de marzo, ponente Juan Antonio Xiol Ríos), aunque ello no implica la interdicción de la reforma peyorativa<sup>445</sup>. La seguridad jurídica no veda el cambio, aunque suponga empeoramiento de las condiciones previas, sino la retroactividad de las disposiciones sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, y la proyección hacia el futuro de las normas no pertenece al campo estricto de la irretroactividad<sup>446</sup>. Del principio de seguridad jurídica no se deriva

---

<sup>444</sup> Dice la citada sentencia que «cuando la Ley 5/1990 estableció un gravamen complementario aplicable sobre las tasas ya devengadas al comienzo del año 1990, no hacía otra cosa que modificar, de manera imprevisible, el quantum del deber de contribuir que ya había sido satisfecho, quebrantando, de este modo, la seguridad jurídica de quienes en 1990 permanecieron en dicho sector del juego o iniciaron su actividad empresarial en el mismo en la confianza de que sus obligaciones fiscales se hallaban previamente delimitadas por el Real Decreto-Ley 7/1989». Véase también la STC 197/1992, de 19 de noviembre (ponente Eugenio Díaz Eimil), FJ 4.º.

<sup>445</sup> La STC 119/2014, de 16 de julio (ponente Andrés Ollero Tassara), FJ 4.º.A), considera adecuada una reforma legal que empeore las condiciones que previamente había establecido un convenio colectivo, pues «el convenio colectivo ha de respetar y someterse a lo dispuesto con carácter necesario en la ley; esta puede incluso afectar legítimamente a los convenios colectivos vigentes a su entrada en vigor, sin que por ello resulte vulnerado el principio de seguridad jurídica».

La STC 183/2014, de 6 de noviembre (ponente Luis Ignacio Ortega Álvarez), FJ 3.º, también declara la constitucionalidad de la reforma (operada por el RD-Ley 2/2013, de 1 de febrero), que tiene repercusión en el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (creado por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre), modificación que no afecta a la seguridad jurídica, aunque empeora la situación de los productores de energías renovables, al no discriminar en función de las fuentes empleadas para la producción de energía eléctrica.

En el mismo sentido, STC 56/2016, de 17 de marzo (ponente Juan Antonio Xiol Ríos), FJ 3.º.

<sup>446</sup> Como señala la STC 227/1988, de 29 de noviembre (ponente Jesús Leguina Villa), FJ 10.º, las normas impugnadas «...no inciden en irretroactividad desfavorable a los derechos individuales, aunque dispongan un nuevo régimen más restrictivo aplicable en lo porvenir a situaciones jurídicas preexistentes, cuyo respeto no puede producir una congelación del ordenamiento jurídico o impedir toda modificación del mismo, ...y, por último, no incurrir en arbitrariedad ni carecen de razonabilidad por relación a los lícitos propósitos con que el legislador pretende dar respuesta a la cambiante realidad social. De todo ello se sigue que la ley no conculca el principio de seguridad jurídica, el cual, debe insistirse, no ampara la necesidad de preservar indefinidamente el régimen jurídico que se establece en un momento histórico dado en relación con derechos o situaciones determinadas».

Recientemente, en el mismo sentido, la STC 233/2015, de 5 de noviembre (ponente Fernando Valdés Dal-Ré), FJ 16.º.

Y remarca la citada sentencia 227/1988 (FJ 9.º *in fine*), que «sin quebrantar el principio de irretroactividad sancionado en el art. 9.3 del Texto constitucional, el legislador puede variar, en sentido restrictivo y con eficacia ex nunc, el régimen jurídico preexistente de los derechos individuales, siempre que se ajuste a las restantes exigencias de la Constitución».

La STC 105/2015, de 28 de mayo (ponente Andrés Ollero Tassara), FJ 1.º *in fine*, convalida constitucionalmente el Real Decreto-Ley 1/2012, de 27 de enero, dado que se trata de una norma que aspira simplemente a suprimir las ayudas a determinadas instalaciones de generación eléctrica y que, por tanto, no tiene carácter sancionador ni limita o restringe la esfera de libertades o derechos del título I de la Constitución española, ni tiene carácter retroactivo. No incurr tampoco en infracción alguna de las exigencias de seguridad jurídica que derivan del art. 9.3 CE, al no afectar la norma a ningún derecho consolidado al cobro de primas, sino a meras expectativas de derechos.

En el mismo sentido, la STC 56/2016, de 17 de marzo (ponente Juan Antonio Xiol Ríos), FJ 3.º.

un derecho al mantenimiento de un determinado régimen jurídico, pues ello daría lugar a la congelación o petrificación del ordenamiento jurídico existente, sin que se puedan alegar razones genéricas de simple riesgo de inestabilidad o inseguridad<sup>447</sup>.

Un matiz muy interesante, en relación con la producción normativa, siguiendo el criterio de la «**previsibilidad**»<sup>448</sup>, lo marca la STC 182/1997, de 28 de octubre (ponente Álvaro Rodríguez Bereijo), que señala que una política de progresiva disminución de las tarifas del IRPF, plasmada en distintas normas sucesivas, no podía hacer esperar, en principio, un cambio de rumbo de la política fiscal, constituido por la elevación de las escalas de dicho impuesto para un ejercicio (1992), efectuada a finales del mismo año, lo que generaría retroactividad media o impropia, que podría afectar en principio a la seguridad jurídica (FJ 13.A)<sup>449</sup>.

Lo anterior permite argumentar que una modificación imprevista de la situación legal, que afecte a la seguridad jurídica, y que no pueda justificarse convenientemente por motivos concretos de interés general, tales como la adecuación a situaciones de crisis en las finanzas del Estado, puede incurrir en vulneración de la seguridad jurídica contraria a la Constitución<sup>450</sup>. Así, los cambios «absolutamente imprevisibles» suelen

---

<sup>447</sup> STC 126/1987, de 16 de julio (ponente Gloria Begué Cantón), FJ 11.º; STC 182/1997, de 28 de octubre (ponente Álvaro Rodríguez Bereijo), FJ 11.º; STC 332/2005, de 15 de diciembre (ponente Vicente Conde Martín de Hijas), FJ 17.º; STC 237/2012, de 13 de diciembre (ponente Francisco Pérez de los Cobos Orihuel), FJ 9.º.c).

Para la STC 183/2014, de 6 de noviembre (ponente Luis Ignacio Ortega Álvarez), FJ 2.º.b), no puede alegarse la vulneración de este principio sin aportar razón alguna que explique las razones por las que dicho cambio vulnera el principio de seguridad jurídica protegido por el artículo 9.3 CE.

También lo entiende así la STC 56/2016, de 17 de marzo (ponente Juan Antonio Xiol Ríos), FJ 4.º *in fine*, que concluye que el hecho de que la determinación de las zonas de utilización de las lenguas y modalidades lingüísticas propias de una comunidad autónoma dependa de decisiones municipales y del ejecutivo autonómico, lo cual podría ser alterado cada vez que cambie el órgano de gobierno, no puede conllevar, en sí mismo, la lesión del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), ya que no se puede fundamentar una vulneración del referido principio constitucional en la mera posibilidad de que la delimitación de estas zonas pueda ser objeto de modificaciones.

<sup>448</sup> Sobre la previsibilidad de los cambios normativos y el principio de seguridad jurídica en materia tributaria, puede verse el trabajo de GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, cit.

<sup>449</sup> Si bien es cierto que, finalmente, la sentencia descarta la inconstitucionalidad de la norma por este motivo (se concederá por otro distinto), pues, dice, «las exigencias de seguridad jurídica que derivan del art. 9.3 CE, en efecto, no pueden nunca llegar hasta el punto de impedir a las Cortes Generales, ...tomar conciencia de situaciones de crisis financiera, o de cualquier otra especie, y hacerles frente adoptando las medidas que se estimen precisas u oportunas para ello, entre las que se cuentan incluso las necesarias para poner remedio a anteriores y eventuales imprevisiones o falsas o erróneas expectativas económicas, volviendo, si fuere necesario, sobre anteriores decisiones del propio legislador. De esta forma, las nuevas medidas adoptadas por la norma ahora impugnada, tuvieron la virtud de poner sobre aviso meses atrás, a los ciudadanos, permitiéndoles en aquel momento tomar conciencia de la situación crítica de las finanzas del Estado y de las medidas que se proponían para afrontarla con urgencia y rigor, así como de «la posibilidad de que se efectuasen cambios en la legislación» (STC 197/1992, FJ 6.º, *in fine*), dándoles la oportunidad de ajustar su propio comportamiento económico a las consecuencias fiscales derivadas del cambio legislativo que se anunciaba en el I.R.P.F. vigente para el ejercicio de 1992». En sentido contrario, los **votos particulares** de esta sentencia, incluido el del propio magistrado ponente y presidente Álvaro Rodríguez Bereijo, para quien debiera haberse declarado la inconstitucionalidad de la norma por violar la seguridad jurídica.

<sup>450</sup> Son muy significativos los votos particulares de esta STC 182/1997, emitidos por el propio ponente y presidente del Tribunal Constitucional (Álvaro Rodríguez Bereijo) y secundados por otros dos magistrados



ser objeto de reproche constitucional, bien por utilizar instrumentos no idóneos (real decreto-ley), como por afectar significativamente a la seguridad jurídica<sup>451</sup>.

De este modo, el uso de normas transitorias o temporales para introducir y regular materias, como la tributaria, que pueden exigir una cierta permanencia o un carácter indefinido, genera importantes dudas de adecuación a la Constitución, por afectar a la certeza y a la previsibilidad del Derecho<sup>452</sup>.

También el empleo de disposiciones transitorias y de regímenes transitorios es en sí mismo incómodo e inquietante. Y casi todas las normas tributarias que regulan los principales impuestos en nuestro sistema tributario incorporan una gran lista de disposiciones transitorias que pueden hacer difícil conocer con precisión cuál es la norma aplicable en cada caso. Señala la STC 27/1981, de 20 de julio (ponente Plácido Fernández Viagas), FJ 10.º, que «el ordenamiento jurídico, por su propia naturaleza, se resiste a ser congelado en un momento histórico determinado: ordena relaciones de convivencia humana y debe responder a la realidad social de cada momento, como instrumento de progreso y de perfeccionamiento. Normalmente, lo hace así, al establecer relaciones pro futuro. Pero difícilmente una norma puede evitar que la regla de futuro incida sobre relaciones jurídicas preexistentes, que constituyen el basamento de las relaciones venideras; y es por ello que, a menudo tales normas deben contener unas cautelas de transitoriedad que reglamentan el ritmo de la sustitución de uno por otro régimen jurídico».

La STC 42/1986, de 10 de abril (ponente Luis Díez-Picazo y Ponce de León), FJ 4.º, señala que un período transitorio ocasiona indudables perturbaciones y coloca algún punto de duda sobre el principio de seguridad jurídica consagrado y reconocido en el art. 9 CE, por lo que no puede decirse que sea constitucionalmente ilegítima su abreviación<sup>453</sup>. En este sentido, la STC 97/1986, de 10 de julio (ponente Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo Ferrer), FJ 1.º, reconoce que, en el caso de la aplicación de unas disposiciones transitorias, hubiera podido existir inseguridad jurídica, derivada de

---

más (Rafael de Mendizábal Allende y Pablo García Manzano), que entienden que se ha vulnerado el principio de seguridad jurídica de forma inconstitucional, sin que la publicación en el BOE del real decreto-ley impugnado, que permitía a los ciudadanos tomar conciencia de la situación crítica de las finanzas del Estado y de las medidas que se proponían adoptar, pueda mitigar la imprevisibilidad del cambio normativo ni justifique la quiebra del principio de seguridad jurídica.

<sup>451</sup> En este sentido, puede verse la STC 173/1996, de 31 de octubre (ponente Fernando García-Mon y González Regueras), FJ 5.º.B).

<sup>452</sup> En ocasiones, se ha apreciado que la incorporación en la ley de presupuestos, la cual tiene carácter temporal, de una regulación ordenadora de la función pública regional, que requeriría una vigencia indefinida, supone una quiebra del principio de seguridad jurídica entendido como certeza del Derecho (STC 130/1999, de 1 de julio, ponente Julio Diego González Campos, FJ 8.º).

<sup>453</sup> No se puede alegar lesión de la seguridad jurídica porque una Ley Orgánica de reforma de un Estatuto de Autonomía no incorpore un régimen transitorio en la legislación electoral de la comunidad autónoma afectada (STC 197/2014, de 4 de diciembre, ponente Fernando Valdés Dal-Ré, FJ 4.º).

la presunta ambigüedad de la norma legal. Por tanto, las disposiciones transitorias deberían utilizarse con carácter restrictivo.

No obstante, en cuanto a la inclusión de regímenes transitorios, o a la conveniencia o no de realizar cambios legislativos en un momento dado o en otro, desde el punto de vista de la seguridad jurídica, señala el Tribunal Constitucional que **no puede juzgar la pertinencia u oportunidad de la legislación y tampoco si los cambios legislativos son o no necesarios o excesivos, calificaciones que sólo podrían expresarse desde una perspectiva política** (STC 197/2014, de 4 de diciembre, ponente Fernando Valdés Dal-Ré, FJ 4.º)<sup>454</sup>, siendo inherentes al valor superior del pluralismo (art. 1.1 CE) que las leyes puedan resultar acertadas y oportunas a unos como desacertadas e inoportunas a otros (STC 76/1990, de 26 de abril, ponente Jesús Leguina Villa, FJ 8.º).

Nada impide tampoco que la regulación de una materia o que los cambios y modificaciones legislativas se realicen por partes. En todos los casos en que el legislador es soberano y le corresponde la decisión de legislar o de no legislar nada le impide que la normación de una determinada materia se lleve a cabo por partes. Si la Constitución no establece lo contrario —y lo contrario ha de entenderse siempre excepcional—, corresponde a la oportunidad política decidir si la legislación se hace por partes o de una sola vez (STC 72/1984, de 14 de junio, ponente Luis Díez-Picazo y Ponce de León, FJ 5.º)<sup>455</sup>.

En este sentido, la STC 99/1987, de 11 de junio (ponente Carlos De la Vega Benayas), FJ 4.º.b), ya señaló que la «**desproporción** de los medios empleados por el legislador para alcanzar el fin que se le atribuye es... resultado de un juicio político, en cuyo mérito este Tribunal no puede entrar», pero también dejó la puerta abierta a su intervención, lo cual sólo **podrá hacerlo** «cuando esa falta de proporción implique un sacrificio excesivo e innecesario de derechos que la Constitución garantiza»<sup>456</sup>.

---

<sup>454</sup> La STC 49/2008, de 9 de abril (ponente Pablo Pérez Tremps), FJ 4.º, declara que el enjuiciamiento del TC «es exclusivamente de constitucionalidad y no político, de oportunidad o de calidad técnica. Las intenciones del legislador, su estrategia política o su propósito último no constituyen, como es evidente, objeto de nuestro control...».

<sup>455</sup> En este sentido, la STC 5/1982, de 8 de febrero (ponente Francisco Rubio Llorente), FJ 1.º *in fine*, ya establecía que «la interdicción de una normación parcial de determinada materia implicaría, sin duda, una norma excepcional que sólo puede estimarse existente cuando explícitamente ha sido establecida».

<sup>456</sup> Siguiendo a la STC 66/1985, de 23 de mayo (ponente Francisco Rubio Llorente), FJ 1.º.

La STC 164/1995, de 13 de noviembre (ponente Javier Delgado Barrio), FJ 9.º *in fine*, señala que incluso en el terreno de la eficacia recaudatoria, el dato que acompaña a la cuantificación decreciente del exceso que el recargo representa sobre el interés de demora y que consiste en una creciente probabilidad de la aplicación de las sanciones, sería bastante para entender que no se produce una inadecuación del medio utilizado para conseguir la finalidad perseguida, habida cuenta de la libertad configurativa que corresponde al legislador —art. 31.1 C.E.— a la hora de trazar las figuras jurídicas con las que trata de obtener el cumplimiento de los deberes fiscales de los ciudadanos.

La STC 120/2012, de 4 de junio (ponente Francisco José Hernando Santiago), FJ 3.º, tras recoger la doctrina constitucional de que el principio de seguridad jurídica «no puede erigirse en un valor absoluto por cuanto daría lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente» (SSTC 126/1987 y 182/1997), añade un matiz interesante, pues después de reconocer que «las normas básicas deben estar caracterizadas, como regla general y dada su propia naturaleza, por una cierta vocación de permanencia en el ordenamiento jurídico», puntualiza y varía la conclusión, añadiendo que esto no puede ser predicable de toda norma por igual. Según la sentencia, «tal circunstancia dependerá de los sectores concretos de la realidad sobre los que tales normas básicas se proyecten, siendo precisamente aquellos más dados a cambios de índole coyuntural —por ejemplo, por su estrecha conexión con aspectos tales como la marcha de la economía o la política económica general— los más tendentes a naturales cambios normativos»<sup>457</sup>. Por supuesto, el ámbito tributario es uno de estos sectores en los que, según este criterio, los cambios normativos constantes estarían justificados plenamente, sin vulneración de la Constitución, aun cuando la seguridad jurídica pudiera verse gravemente afectada.

De esta forma, se dice que es conforme con la seguridad jurídica cuando se autoriza la refundición de una ley de reforma con los textos legales anteriores, que lejos de producir inseguridad jurídica, han servido a este principio constitucional (art. 9.3), también en cuanto habilitan al Gobierno para reducir a unidad las sucesivas reformas legales<sup>458</sup>.

Por consiguiente, hay que dejar constancia de la importancia de tener presente la existencia de situaciones jurídicas consolidadas, así como el transcurso del tiempo, en relación con la seguridad jurídica.

De este modo, la STC 225/1998, de 25 de noviembre (ponente Álvaro Rodríguez Bereijo), FJ 2.º.A) *in fine*, afirma la constitucionalidad de la norma impugnada, ya que «...se trata de una innovación normativa que se lleva a cabo, en lo que ahora importa,

---

<sup>457</sup> La STC 132/1989, de 18 de julio (ponente Luis López Guerra), FJ 23.º, ya señaló que la conveniencia de que la normativa básica que dicte el Estado en el ejercicio de sus competencias posea una cierta estabilidad... no pasa de ser una conveniencia fáctica y, si se quiere, de técnica legislativa, pero de ello no se deriva obligación jurídica alguna de inalterabilidad de tratamiento.

Ni siquiera es necesaria una invocación expresa formal del carácter básico de la ley (STC 133/1997, de 16 de julio, ponente Rafael De Mendizábal Allende, FJ 6.º).

<sup>458</sup> STC 61/1997, de 20 de marzo (ponentes Ruiz Vadillo y García Manzano), FJ 2.º.B) *in fine*. El magistrado Manuel Jiménez de Parga y Cabrera, matiza en voto particular, que el ordenamiento estatal, respecto del autonómico, tiene carácter supletorio al servicio de bienes y valores constitucionales, como son la igualdad y la seguridad jurídica. Aunque en el supuesto de lagunas o inexistencia normativa, la seguridad jurídica queda como un valor secundario, o inexistente, frente al «plusvalor» de la decisión del «aplicador del Derecho» que integra aquellas, prefiriéndose el «constructivismo» normativo del aplicador del Derecho frente a la seguridad jurídica de la supletoriedad del Derecho estatal (voto particular, D).7.ª).

con certeza de la regla de Derecho, que se ha publicado formalmente y con expresa derogación de la normativa a la que sustituye, mediante una norma de rango adecuado y, finalmente, sin afectar a situaciones jurídicas consolidadas. Por lo tanto, no puede afirmarse que la caracterización del precepto recurrido como norma de Derecho transitorio conduzca, en este caso, a una falta de certidumbre sobre el Derecho aplicable».

También en relación con ello, el Tribunal Constitucional limita la posibilidad de solicitar la devolución de ingresos indebidos, realizados al amparo de una normativa que posteriormente ha sido declarada inconstitucional, puesto que constituye una situación consolidada, no sólo por haber sido consentida por el recurrente sino también, y principalmente, por el importante lapso de tiempo que duró este aquietamiento, que determinó, conforme a los arts. 64 d) y 65 LGT de 1963, que prescribiera el derecho a la devolución de los ingresos indebidos, todo lo cual justifica de un modo reforzado que el juzgador, en aras del principio de seguridad jurídica, limitase su revisabilidad (STC 105/2009, de 4 de mayo, ponente Jorge Rodríguez-Zapata Pérez, FJ 3.º). Entre las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad sobrevenida por inconstitucionalidad declarada figuran no sólo aquellas decididas mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), sino también por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), las establecidas mediante las actuaciones administrativas firmes (STC 45/1989, de 20 de febrero, ponente Francisco Rubio Llorente, FJ 11.º)<sup>459</sup>.

---

<sup>459</sup> En igual sentido, SSTC 146/1994, de 12 de mayo (ponente Eugenio Díaz Eimil), FJ 8.º; 84/2008, de 21 de julio (ponente Javier Delgado Barrio), FJ 4.º; 105/2009, de 4 de mayo (ponente Jorge Rodríguez-Zapata Pérez), FJ 3.º; 86/2013, de 11 de abril (ponente Fernando Valdés Dal-Ré), FJ 5.º *in fine*; 93/2013, de 23 de abril (ponente Adela Asua Batarrita), FJ 14.º; 152/2014, de 25 de septiembre (ponente Andrés Ollero Tassara), FJ 6.º.f) *in fine*; y 125/2016, de 7 de julio (ponente Andrés Ollero Tassara), FJ 5.º.

e) La seguridad jurídica y la técnica legislativa tributaria

La técnica legislativa se ha estudiado desde varios puntos de vista<sup>460</sup>:

- 1) Desde la perspectiva del sujeto normador, el que escribe los artículos de una norma;
- 2) Desde el punto de vista del objeto normativo, el texto en un sentido estático;
- 3) Y, en tercer lugar, desde el punto de vista de las acciones normativas, que estudia las normas con un análisis dual, pues revisa tanto lo estático como lo dinámico, enfatizado en sus distintas fases de vida: la producción, la intelección, la aplicación y la ejecución.

Como ha destacado la STC 150/1990, de 4 de octubre (ponente Jesús Leguina Villa, caso recargo autonómico de la Comunidad de Madrid, 1984), FJ 8.º, cada norma singular no constituye un elemento aislado e incomunicado en el mundo del Derecho, sino que se integra en un ordenamiento jurídico determinado, construido conforme a unos principios generales que lo informan y lo sustentan. Las leyes y normas sólo cobran importancia en relación con el resto de leyes y normas que forman el ordenamiento. Por ello, la técnica legislativa debe dirigirse no sólo a mejorar la calidad de las normas individuales, sino también a formular reglas y directrices que mejoren la estructura y la coherencia del sistema. Como señala VIDAL MARÍN<sup>461</sup>, la finalidad esencial de la técnica legislativa es, entonces, evitar la confusión normativa, la no cognoscibilidad del Derecho, por parte de aquellos que deben cumplirlo y por parte de aquellos que deben aplicarlo. En definitiva, la técnica de legislar tiene como finalidad garantizar uno de los principios básicos de cualquier Estado de Derecho como es la seguridad jurídica.

Así lo ha reconocido el Tribunal Constitucional, que en la citada STC 150/1990 remarca «la importancia que para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de **una depurada técnica jurídica** en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos, atribuye a estos una participación y un protagonismo crecientes en la gestión y aplicación de los tributos». Y son muy expresivas las proposiciones del intérprete constitucional que declara que «resulta inexcusable en este contexto el esfuerzo del legislador, tanto estatal como autonómico, por alumbrar

<sup>460</sup> SEGOVIA MARCO, Alicia. «La Técnica Legislativa en la elaboración de los anteproyectos de Leyes», en *Gabilex, Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha*, n.º 1, 2015. p. 7.

Sobre técnica legislativa son muchos los estudios realizados. Como muestra podemos citar el de GARCÍA-ESCUADERO, MÁRQUEZ, Piedad. *Técnica legislativa y seguridad jurídica: ¿hacia el control constitucional de la calidad de las leyes?*, cit.

<sup>461</sup> VIDAL MARÍN, Tomás. 2013, Madrid. «Técnica legislativa, inserción de la norma en el ordenamiento jurídico y Tribunal Constitucional», en *Teoría y Realidad Constitucional*, UNED, 31, 2013. pp. 323-350.

una **normativa tributaria abaricable y comprensible** para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida; puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta, dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia».

No obstante lo acertado de estos argumentos, se ha afirmado reiteradamente que no afecta suficientemente a la seguridad jurídica la mera existencia de incorrecciones técnicas o formales en las normas tributarias, sino que constituyen materia ajena a la jurisdicción constitucional, pues no es misión del Tribunal Constitucional depurar el lenguaje legislativo (STC 233/1999, de 16 de diciembre, ponente Pablo Cachón Villar, FJ 6.º, en relación con la impugnación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas locales).

Se ha admitido también, como hemos mencionado anteriormente, por ejemplo, sin que ello afecte a la seguridad jurídica, la inclusión en una ley de presupuestos de disposiciones con vocación de permanencia, aun cuando determinadas regulaciones llevadas a cabo en esta ley, se dice, «encuentren su sede normativa natural y técnicamente más correcta en las disposiciones generales que disciplinan los regímenes jurídicos a los que se refieren» (STC 34/2005, de 17 de febrero, ponente Guillermo Jiménez Sánchez, FJ 5.º)<sup>462</sup>.

También en lo relativo a la distribución de competencias tributarias entre las distintas administraciones públicas (Estado, comunidades autónomas y corporaciones locales), el criterio constitucional arroja cierta incertidumbre e imprecisión, pues no resulta necesaria una claridad y exactitud total en las competencias que cada norma atribuya a una u otra Administración, dando lugar, por tanto, a una posible confusión sobre el contenido y las competencias correspondientes<sup>463</sup>.

De esta manera, en relación con la competencia para determinar las exenciones y beneficios fiscales, no resulta inconstitucional una norma de Cataluña que atribuya esa

---

<sup>462</sup> El mismo criterio se manifiesta en la STC 82/2005, de 6 de abril (ponente Manuel Aragón Reyes), FJ 1.º, Único, *in fine* y STC 74/2011, de 19 de mayo (ponente Pascual Sala Sánchez), FJ 3.º.

<sup>463</sup> Así, por ejemplo, la STC 118/1996, de 27 de junio (ponente Tomás S. Vives Antón), FJ 61.º, señala que, tratándose de facultades correspondientes a materias de titularidad estatal, forma parte de la potestad de dirección del delegante sujetar el ejercicio de las facultades delegadas a los requisitos o criterios que estime oportunos. Por eso no puede considerarse arbitrario, ni atentatorio contra la seguridad jurídica, disponer en la misma norma delegante criterios de sujeción para el ejercicio de la potestad delegada, aun cuando pueda ser una ley ordinaria estatal o, incluso, un reglamento quien en realidad decidirá sobre si las comunidades autónomas podrán ejercer o no «la potestad normativa de ejecución o desarrollo de las normas estatales».

La STC 133/1997, de 16 de julio (ponente Rafael De Mendizábal Allende), FJ 18.º, también de manera un tanto confusa atribuye las competencias de supervisión del sector bursátil a la CNMV, alegando motivos de seguridad y confianza para los futuros inversores, lo que no menoscaba las competencias autonómicas.

competencia a dicha comunidad autónoma, sin tener en cuenta la competencia originaria del Estado para establecer tributos así como exenciones y beneficios fiscales, pues las normas autonómicas deben interpretarse dejando a salvo siempre la competencia del Estado, aunque no hagan referencia expresa a ella, de forma que pueden interpretarse «de modo natural y no forzado», y sin afectación de la seguridad jurídica, como de exclusiva aplicación a los tributos que corresponde establecer a la Generalidad de Cataluña, conforme a las competencias que le reconoce el art. 133.2 CE (SSTC 176/1999, de 30 de septiembre, ponente Pablo Cachón Villar, FJ 4.º, y 74/2000, de 16 de marzo, ponente Rafael de Mendizábal Allende, FJ 3.º).

En el mismo sentido, la STC 156/2004, de 21 de septiembre (ponente Jorge Rodríguez-Zapata Pérez), FJ 9.º, señala que cuando el art. 90 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del régimen económico-fiscal de Canarias, atribuye a esta comunidad autónoma la competencia para la revisión de los actos de gestión del Arbitrio sobre la Producción e Importación en Canarias, se refiere a todos los actos, salvo a la competencia para resolver las reclamaciones económico-administrativas, aunque no lo diga así, pues al ser el Arbitrio un tributo de titularidad estatal, esa competencia corresponde exclusivamente a los órganos económico-administrativos del Estado. Lo anterior supone que el citado precepto se puede interpretar «de modo natural y no forzado, y sin afectación de la seguridad jurídica», como una norma atributiva de las competencias de revisión del Arbitrio sobre la Producción y la Importación en las Islas Canarias a la comunidad autónoma de Canarias, excepción hecha del conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas. Siendo posible, entonces, efectuar la única interpretación válida desde un punto de vista constitucional que admite la norma, desaparece la tacha de inseguridad jurídica que le era imputada, pues este vicio sólo puede conducir a la inconstitucionalidad de la norma en cuestión cuando el precepto sometido a control no sea susceptible de una interpretación válida «de modo natural y no forzado»<sup>464</sup>.

---

<sup>464</sup> No es sin embargo esta la solución a la que llega la STC 93/2013, de 23 de abril (ponente Adela Asua Batarrita), FJ 6.º, que declara la inconstitucionalidad de la Ley Foral de Navarra 6/2000, de 3 de julio, para la igualdad jurídica de las parejas estables, por invadir competencias del Estado, por incompatibilidad con los parámetros de certeza y seguridad jurídica, a pesar del argumento de la letrada del parlamento foral de que la aplicación de la norma foral sólo procede siempre que dicha aplicación sea posible si lo permiten las eventuales normas estatales previstas para resolver los conflictos de leyes. Según la STC 156/1993, de 6 de mayo (ponente Vicente Gimeno Sendra), FJ 2.º *in fine*, esta norma constitucional de atribución exclusiva de competencias al Estado, sobre normas para resolver los conflictos de leyes, preserva, muy destacadamente, la seguridad jurídica en el tráfico interregional.

Sobre distribución de competencias con las CC.AA. y la seguridad jurídica, puede verse también la STC 103/2015, de 28 de mayo (ponente Encarnación Roca Trías), FJ 9.º *in fine*.

La STC 15/1989, de 26 de enero (ponente Luis Díez-Picazo y Ponce de León), FFJJ 1.º, 2.º *in fine* y 3.º.c), señala que dada la heterogeneidad de las competencias asumidas por los distintos Estatutos de Autonomía, los excesos competenciales detectados en la ley estatal no darán lugar a inconstitucionalidad, si bien es de todo punto necesario que el legislador estatal prevea expresamente el ámbito de aplicación de las leyes y demás normas que dicte, a fin de eliminar, o al menos atemperar, la inseguridad jurídica que dimana del carácter general con que se suelen presentar esas normas. El posible exceso competencial sí determina la inaplicación del precepto impugnado, en aquellas comunidades autónomas que hayan asumido competencias normativas y ejecutivas en la materia.



Tampoco es determinante de inconstitucionalidad la remisión o asimilación de conceptos jurídicos de otras normas. De esta forma, en relación con los precios públicos, afirma la STC 233/1999, de 16 de diciembre (ponente Pablo Cachón Villar), FJ 6.º, que la constatación de que estos puedan categorizarse incluso como ingresos públicos, por compartir elementos comunes con las tasas, eso no significa que se conculque por sí mismo el principio de seguridad jurídica (FJ 17.º)<sup>465</sup>. Igualmente, recuerda que tanto el valor de mercado como la utilidad, calificados desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica como fórmulas de cuantificación de los precios públicos suficientemente claras, constituyen criterios de indudable naturaleza técnica a los que la Administración local tiene necesariamente que acudir a la hora de determinar el importe de los precios públicos por la ocupación del dominio público (FJ 19.ºa)<sup>466</sup>.

La STC 142/1993, de 22 de abril (ponente Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo Ferrer), FJ 4.º, señala que las insuficiencias u omisiones de la ley, sus «muchas y sustanciales interrogantes» no afectan al principio de seguridad jurídica. «Sólo si, en el contexto ordinamental en que se insertan y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica», siguiendo la STC 150/1990, de 4 de octubre, (ponente Jesús Leguina Villa), FJ 8.º<sup>467</sup>.

---

<sup>465</sup> Siguiendo la STC 185/1995, de 14 de diciembre (ponente Carles Viver Pi-Sunyer), FJ 9.ºa) *in fine*.

<sup>466</sup> Sigue en esto también a la STC 185/1995, de 14 de diciembre (ponente Carles Viver Pi-Sunyer), FJ 9.ºb), que dice que «desde el punto de vista de la seguridad jurídica ningún reproche merece el hecho de que para determinar la cuantía de los precios públicos se utilicen criterios como la cobertura de los costes económicos, la utilidad de los servicios, el valor de mercado o, en los permisos y concesiones de minas e hidrocarburos, la superficie objeto del derecho».

<sup>467</sup> Esta argumentación se sigue de forma constante e ininterrumpida hasta la actualidad, en la STC 142/1993, de 22 de abril (ponente Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo Ferrer), FJ 4.º; en la STC 212/1996, de 19 de diciembre, (ponente Pedro Cruz Villalón), FJ 15.º; en la STC 104/2000, de 13 de abril (ponente Manuel Jiménez de Parga y Cabrera) FJ 7.º; en la STC 234/2001, de 13 de diciembre (ponente Pablo García Manzano), FJ 9.º; en la STC 96/2002, de 25 de abril (ponente Pablo Cachón Villar), FJ 5.º; en la STC 156/2004, de 21 de septiembre (ponente Jorge Rodríguez-Zapata Pérez), FJ 9.º; en la STC 238/2007, de 21 de noviembre (ponente Vicente Conde Martín de Hijas), FJ 5.º; en la STC 248/2007, de 13 de diciembre (ponente Manuel Aragón Reyes), FJ 5.º *in fine*; en la STC 84/2008, de 21 de julio (ponente Javier Delgado Barrio), FJ 8.º; en la STC 90/2009, de 20 de abril (ponente Guillermo Jiménez Sánchez), FJ 4.º; en la STC 136/2011, de 13 de septiembre (ponente Elisa Pérez Vera), FJ 9.º; en la STC 37/2012, de 19 de marzo (ponente Manuel Reyes Aragón), FJ 8.º; en la STC 100/2012, de 8 de mayo (ponente Javier Delgado Barrio), FJ 10.º; en la STC 120/2012, de 4 de junio (ponente Francisco José Hernando Santiago), FJ 3.º; en la STC 234/2012, de 13 de diciembre (ponente Ramón Rodríguez Arribas), FJ 8.º; en la STC 93/2013, de 23 de abril (ponente Adela Asua Batarrita), FJ 10.º; en la STC 101/2013, de 23 de abril (ponente Juan José González Rivas), FJ 10.º; en la STC 84/2015, de 30 de abril (ponente Francisco Pérez de los Cobos Orihuel), FJ 3.º.b); y en la STC 181/2016, de 20 de octubre (ponente Pedro José González-Trevijano), FJ 4.º.a).

Cierta perplejidad causa la lectura de la STC 146/1993, de 29 de abril (ponente Álvaro Rodríguez Bereijo), FJ 6.º, que salva la constitucionalidad de una norma autonómica que hacía remisión a una ley estatal derogada, apoyándose precisamente, entre otras, en la propia STC 46/1990 (que establece la



Se insiste así en que «el juicio de constitucionalidad no lo es de técnica legislativa»<sup>468</sup>, razón por la cual no «corresponde a la jurisdicción constitucional pronunciarse sobre la perfección técnica de las leyes»<sup>469</sup>, habida cuenta de que «el control jurisdiccional de la ley nada tiene que ver con su depuración técnica» (SSTC 136/2011, de 13 de septiembre, ponente Elisa Pérez Vera, FJ 9.º, y 102/2012, de 8 de mayo, ponente Francisco Pérez de los Cobos Orihuel, FJ 2.º)<sup>470</sup>, ni la imperfección técnica es causa de invalidez<sup>471</sup>. El Tribunal Constitucional no es, en modo alguno, Juez de la corrección técnica, oportunidad o utilidad de las leyes<sup>472</sup>. Y el control de

---

exigencia de que el legislador persiga la claridad y no la confusión normativa), y aventurándose además más allá del texto de la ley, indica directamente cuál es la norma que debe aplicarse, en lugar de la derogada a la que se remitía aquella. Según la STC 146/1993, «es cierto que dicho principio constitucional obliga al legislador a perseguir la certeza y no la confusión normativa, procurando que acerca de la materia sobre la que legisle sepan los aplicadores del Derecho y los ciudadanos a qué atenerse (SSTC 46/1990, fundamento jurídico 4.º y 154/1989, fundamento jurídico 6.º, entre otras); y que tal exigencia se hace mayor cuando, por razón del reparto de competencias, deben colaborar en la legislación el legislador estatal y el autonómico. Pero ello no debe llevar, sin más, a una declaración de inconstitucionalidad pues no puede decirse que la defectuosa técnica legislativa de la Asamblea autonómica conduzca, en este caso, a una falta de certidumbre respecto del conocimiento del Derecho estatal aplicable, pues por el propio juego de la vigencia de las normas estatales a que el art. 22 de la Ley autonómica se remite cabe perfectamente y sin un gran esfuerzo interpretativo por parte de los destinatarios del precepto autonómico impugnado, entender, de acuerdo con la ratio de dicho precepto, cuál es la normativa estatal aplicable en cada momento, que no puede ser otra, entonces y ahora, que la Ley Orgánica 2/1984, de 26 de marzo, reguladora del derecho de rectificación».

Y la perplejidad se acentúa cuando justamente la otra sentencia en que se apoya de forma expresa este argumento, la STC 154/1989, de 5 de octubre (ponente Fernando García-Mon y González Reguerual), FJ 6.º, declara justo la inconstitucionalidad del precepto autonómico impugnado en virtud de la seguridad jurídica consagrada en el art. 9.3 CE, porque realiza la omisión de una causa de incompatibilidad establecida en el precepto estatal básico, por la posible confusión de entender excluida dicha causa de incompatibilidad en el caso autonómico.

<sup>468</sup> En el mismo sentido, las SSTC 109/1987, de 29 de junio (ponente Fernando García-Mon y González Reguerual), FJ 3.º.c), 341/1993, de 18 de noviembre (ponente Fernando García-Mon y González Reguerual), FJ 2.º, y 195/1996, de 28 de noviembre (ponente Tomás S. Vives Antón), FJ 3.º.

<sup>469</sup> La STC 37/1981, de 16 de noviembre (ponente Francisco Rubio Llorente), FJ 2.º.A), decía que «no es competencia de este Tribunal la de velar por la perfección técnica de las leyes».

En el mismo sentido, las SSTC 226/1993, de 8 de julio (ponente Luis López Guerra), FJ 4.º; y 225/1998, de 25 de noviembre (ponente Álvaro Rodríguez Bereijo), FJ 2.º.A).

<sup>470</sup> Siguiendo una reiterada doctrina: STC 109/1987, de 29 de junio (ponente Fernando García-Mon y González Reguerual), FJ 3.º.c); STC 226/1993, de 8 de julio (ponente Luis López Guerra), FJ 5.º *in fine*; y STC 195/1996, de 28 de noviembre (ponente Tomás S. Vives Antón), FJ 3.º. Según esta última sentencia, ni siquiera es condicionante suficiente el que la determinación del contenido del precepto, desde la perspectiva competencial, requiera un proceso interpretativo que no resulta precisamente facilitado por la sistemática de la Ley. Pues los defectos de la técnica legislativa empleada no bastan para extraer la conclusión de inconstitucionalidad que se pretende.

<sup>471</sup> SSTC 149/1991, de 4 de julio (ponente Francisco Rubio Llorente), FJ 3.º.B).b); y 164/1995, de 13 de noviembre (ponente Javier Delgado Barrio), FJ 9.º. Según la primera de ellas «la manifiesta impropiedad del carácter *complementario* que el precepto atribuye a la regulación a que se refiere, no es, sin embargo, razón suficiente para declarar la inconstitucionalidad de aquel pues la imperfección técnica no es causa de invalidez».

Según la STC 15/1989, de 26 de enero (ponente Luís Díez-Picazo y Ponce de León), FJ 2.º.b), la reformulación de las competencias definidas por la Constitución no puede ser tomada en consideración, aun cuando se trate de una técnica inapropiada, ya que el precepto no hace sino reproducir unas exigencias que dimanar directamente del Texto constitucional.

Igualmente, la STC 118/1996, de 27 de junio (ponente Tomás S. Vives Antón), FJ 12.º, califica como una mera incorrección técnica el que las leyes contengan normas meramente reiterativas de los preceptos constitucionales con la finalidad de declararlos aplicables en ámbitos o sectores en que ya resultan aplicables por imperativo constitucional.

Tampoco que la terminología legal no sea absolutamente precisa puede ser causa de inconstitucionalidad (STC 160/1987, de 27 de octubre, ponente Carlos De la Vega Benayas, FJ 5.º.a).

<sup>472</sup> STC 341/1993, de 18 de noviembre, ponente Fernando García-Mon y González Reguerual, FJ 2.º. Las SSTC 162/1996, de 17 de octubre (ponente José Gabaldón López), FJ 3.º; 150/1998, de 2 de julio (ponente Rafael De Mendizábal Allende), FJ 4.º; 102/2016, de 25 de mayo (ponente Ricardo Enríquez Sancho), FJ

constitucionalidad no es un juicio sobre la cualidad técnica del ordenamiento jurídico, ni sobre la oportunidad de las opciones adoptadas por el legislador (STC 32/2000, de 3 de febrero, ponente Carles Viver Pi-Sunyer, FJ 6.º *in fine*; y STC 109/2001, de 26 de abril, ponente Vicente Conde Martín de Hijas, FJ 6.º *in fine*)<sup>473</sup>. Y lógicamente, partiendo de estas premisas, el propio Tribunal Constitucional incurre también a veces en graves defectos e incongruencias difícilmente entendibles desde un punto de vista técnico (sí descifrables por la confluencia de otros intereses en juego), como cuando afirma que «la constatación de la inconstitucionalidad del art. 4.2 de la ley [Ley 44/1978, del IRPF] no puede ir acompañada de la declaración de nulidad», de forma que un precepto declarado inconstitucional, sin embargo no es declarado nulo sino válido (STC 45/1989, de 20 de febrero, ponente Francisco Rubio Llorente, FJ 11.º).

En el ámbito tributario en particular, no genera *per se* lesión del principio de seguridad jurídica la utilización de remisiones a desarrollos reglamentarios, pues, por ejemplo, carece de sentido que la ley prevea índices o signos para determinar el alcance de lo que es, en sí mismo, un mero criterio de flexibilización o modulación que atempere el rigorismo de las fórmulas legales. Y, por otro lado, el hecho de que la capacidad económica sea un concepto jurídico indeterminado no impide, como ocurre en todos los supuestos en que las normas utilizan conceptos de esa naturaleza, que pueda perfectamente determinarse por la Administración tributaria en cada caso concreto, sin que ello cree situaciones de inseguridad para los afectados ni permita a la Administración actuar en este punto con discrecionalidad, pues el sistema tributario ofrece suficientes criterios y elementos de juicio para señalar en cada supuesto cuál es la capacidad económica del sujeto infractor que ha de tenerse en cuenta para graduar las sanciones (STC 76/1990, de 26 de abril, ponente Jesús Leguina Villa, FJ 6.º.C).

Tampoco ha valorado el Tribunal Constitucional como vicio insalvable la práctica, habitual en todos los ámbitos del Derecho, de incluir disposiciones particulares reguladoras de una materia concreta, en normas que aparentemente están destinadas a regular un ámbito distinto, por ser publicadas con esa forma, creando no sólo cierta confusión normativa, sino una posible falta de conocimiento del contenido real de la norma publicada. Son estas normas, que denominamos *troyanas*, las normas *nodrizas*, de cobertura, que incluyen en su articulado otras, *ocultas* a primera vista, que regulan materias totalmente ajenas al contenido principal de la norma *nodriza*, convirtiéndose

---

5.º; y 153/2016, de 22 de septiembre (ponente Pedro José González-Trevijano Sánchez), FJ 3.º.d), remarcan reiteradamente que «este Tribunal no es juez de la calidad técnica de las leyes».

<sup>473</sup> La STC 49/2008, de 9 de abril (ponente Pablo Pérez Tremps), FJ 4.º, también en esta línea, dice que el enjuiciamiento del TC «es exclusivamente de constitucionalidad y no político, de oportunidad o de calidad técnica. Las intenciones del legislador, su estrategia política o su propósito último no constituyen, como es evidente, objeto de nuestro control...».

así, en muchas ocasiones, en auténticos *caballos de Troya* legislativos<sup>474</sup>. Para el Tribunal Constitucional, la inclusión de este tipo de normas *ocultas* en otras de ámbito distinto (*nodrizas* o *troyanas*), lo más que podría constituir sería una incorrección técnica, ajena a la jurisdicción constitucional, pues la «materia» regulada por una ley, desde esa perspectiva, no ha de ajustarse a una pretendida homogeneidad (STC 99/1987, de 11 de junio, ponente Carlos De la Vega Benayas, FJ 6.º.c) *in fine*)<sup>475</sup>.

Y aunque el Tribunal Constitucional ha establecido un requisito de «conexión mínima de homogeneidad», en el caso de enmiendas parlamentarias, con el texto a aprobar, sólo darían lugar a su cuestionamiento constitucional provocando un vicio en el desarrollo del procedimiento legislativo, que podría alcanzar relevancia constitucional, si alterase de forma sustancial el proceso de formación de voluntad en el seno de las Cámaras (STC 209/2012, de 14 de noviembre, ponente Francisco José Hernando Santiago, FJ 4.º.b). Aun así, en el caso de leyes de contenido heterogéneo —como las de medidas fiscales, administrativas y del orden social— «la conexión de homogeneidad ha de entenderse de modo flexible que atienda también a su funcionalidad; y es que la pluralidad de las materias sobre las que versa en tales casos la iniciativa legislativa no las convierte en leyes de contenido indeterminado, ya que este queda delimitado en el concreto texto presentado para su tramitación parlamentaria».

En cualquier caso, la norma general sigue siendo la señalada por la STC 99/1987, de 11 de junio (ponente Carlos De la Vega Benayas), FJ 1.º.b), según la cual, no hay límite ni requisito alguno de relación de las enmiendas con el texto presentado inicialmente, puesto que «no existe ni en la Constitución ni en los reglamentos de ambas Cámaras norma alguna que establezca una delimitación material entre enmienda y proposición de ley»<sup>476</sup>.

Por otro lado, la utilización de normas transitorias para la regulación de materias, como la tributaria, que pueden exigir una cierta estabilidad o un carácter indefinido, puede dar lugar a serias dudas de constitucionalidad. Sin embargo, la jurisprudencia constitucional ha validado generalmente su uso, achacándoles, si acaso, la tacha de

---

<sup>474</sup> GARCÍA-ESCUADERO MÁRQUEZ, Piedad. *Técnica legislativa y seguridad jurídica...*, cit., pp. 29-31, se refiere a este tipo de normas como «normas intrusas» o «*cavaliers legislatifs*».

<sup>475</sup> Así, por ejemplo, la STC 332/2005, de 15 de diciembre (ponente Vicente Conde Martín de Hijas), FJ 17.º, no considera causante de confusión normativa lesiva del principio de seguridad jurídica el uso de un Decreto-Ley sobre el sector de las telecomunicaciones para reformar el régimen de las ITV, teniendo en cuenta el contenido habitualmente heterogéneo de los Decretos-leyes, los medios existentes en la actualidad para hallar el Derecho vigente en cada momento, y que la regulación en cuestión se integra en un capítulo autónomo del decreto-ley impugnado.

<sup>476</sup> Continúa diciendo esta sentencia 99/1987 que, «ni por su objeto, ni por su contenido, hay límite alguno a la facultad que los miembros de las Cámaras tienen para presentar enmiendas, exceptuados los que, tanto para las enmiendas como para las proposiciones de ley, fijan los arts. 84 y 134.6 de la Constitución para asegurar un ámbito de acción propia al Gobierno».

una mala técnica legislativa, sin que ello determine una grave lesión de la seguridad jurídica<sup>477</sup>.

No obstante, todo lo anterior, aun sentado un cierto principio de intrascendencia constitucional de los defectos de técnica legislativa, debemos recordar lo que observaban las SSTC 162/1996, de 17 de octubre (ponente José Gabaldón López), FJ 3.º, y 150/1998, de 2 de julio (ponente Rafael De Mendizábal Allende), FJ 4.º *in fine*. Según estas sentencias, «cierto es que este Tribunal no es juez de la calidad técnica de las leyes (SSTC 341/1993, 164/1995) pero no ha dejado de advertir sobre los **riesgos de ciertas prácticas legislativas potencialmente inconstitucionales** por inadecuadas al sistema de fuentes configurado en la Constitución. Así lo hizo respecto de **la reproducción** por ley de preceptos constitucionales (STC 76/1983, FJ 23.º)<sup>478</sup>, en otros casos en los que leyes autonómicas reproducían normas incluidas en la legislación básica del Estado (SSTC 40/1981 y 26/1982<sup>479</sup>, entre otras muchas) o, incluso, cuando por ley ordinaria se reiteraban preceptos contenidos en una Ley Orgánica. Prácticas todas ellas que pueden mover a la **confusión normativa** y conducir a la inconstitucionalidad derivada de la norma, como ocurre en aquellos supuestos en los que el precepto reproducido pierde su vigencia o es modificado, manteniéndose vigente, sin embargo, el que lo reproducía».

---

<sup>477</sup> Así, el TC declara la licitud constitucional de una norma calificada como disposición transitoria, aunque contiene una regulación de vigencia temporalmente incondicionada, pues entiende que el grado de acierto del legislador acerca de la naturaleza temporal o definitiva de la disposición legal impugnada y su calificación como norma de Derecho transitorio no es *per se* elemento condicionante de su constitucionalidad, ni supone en su sola consideración individual, una quiebra del principio de seguridad jurídica reconocido en el art. 9.3 CE. Calificar como transitoria una regulación jurídica de vigencia temporalmente incondicionada puede ser, en su caso, expresión de una mala técnica legislativa, mas de dicha circunstancia no cabe inferir de modo necesario una infracción del mencionado principio constitucional (STC 225/1998, de 25 de noviembre, ponente Álvaro Rodríguez Bereijo, FJ 2.ºA).

<sup>478</sup> Por ejemplo, la reproducción de artículos de la Constitución por los Estatutos de Autonomía. Respecto a ello, la STC 247/2007, de 12 de diciembre (ponente Elisa Pérez Vera), FJ 15.º.d), señala que, teniendo los derechos constitucionales la condición de tales como consecuencia de su consagración en la Constitución, es claro que los mismos no pueden ser objeto de regulación por los estatutos de autonomía. Sin embargo, si el legislador estatutario, simplemente, reprodujera los derechos constitucionales (aunque como ha señalado este Tribunal en reiteradas ocasiones, no es técnicamente correcto transcribir en las leyes los preceptos constitucionales: STC 76/1983, de 5 de agosto, FJ 23.º; en igual sentido, STC 118/1996, de 27 de junio, FJ 12.º, entre otras) lo relevante desde la perspectiva de su constitucionalidad será el alcance de dicha reproducción. En tal sentido, si el legislador estatutario va más allá de la mera reproducción e incide en los derechos fundamentales, tales previsiones... sólo serán legítimas si, además, guardan relación con alguna de las competencias asumidas por la comunidad autónoma, incurriendo en inconstitucionalidad en caso contrario.

<sup>479</sup> La STC 40/1981, de 18 de diciembre (ponente Antonio Truyol Serra), FJ 1.º.c), afirma que el Tribunal no desconoce los inconvenientes que resultan de utilizar una técnica consistente en la reiteración en normas de rango inferior de lo que se establece por norma de rango superior, teniendo en cuenta que, independientemente de la mayor o menor frecuencia de su uso, esta técnica duplicativa se presta a un margen de **inseguridad y error**... y siempre queda sometida a la necesidad de atender en su día a las eventuales modificaciones de las normas superiores así «incorporadas» al ordenamiento de rango inferior.

La STC 26/1982, de 24 de mayo (ponente Gloria Begué Cantón), FFJJ 2.º y 3.º, muestra los problemas interpretativos y de delimitación que surgen de la reproducción autonómica del precepto constitucional y la remisión a la Ley estatal.

La STC 10/1982, de 23 de marzo (ponente Antonio Truyol Serra), FJ 8.º, ya señalaba que el procedimiento consistente en reproducir normas de otras disposiciones en vez de remitirse a ellas, al utilizarse por órganos legislativos distintos, con ámbitos de competencia distintos, está inevitablemente llamado a engendrar tarde o temprano una innecesaria complicación normativa cuando no confusión e inseguridad<sup>480</sup>. De esta forma, la STC 162/1996, de 17 de octubre (ponente José Gabaldón López), FJ 3.º *in fine*, dictamina que la «simple reproducción por la legislación autonómica, además de ser una peligrosa técnica legislativa, incurre en inconstitucionalidad por invasión de competencias en materias cuya regulación no corresponde a las comunidades autónomas»<sup>481</sup>. En la STC 154/1989, de 5 de octubre (ponente Fernando García-Mon y González Reguerual), FJ 6.º, se determina finalmente la inconstitucionalidad del precepto impugnado por reproducción incompleta, parcial u omisión, de la norma estatal básica, lesionando de este modo la seguridad jurídica<sup>482</sup>. Como señalan diversas sentencias<sup>483</sup>, el reproche que merece esta forma de legislar mediante la reproducción de preceptos estatales trae causa de la protección de la seguridad jurídica «que obliga al legislador a perseguir la certeza y no la confusión normativa, procurando que la materia sobre la que legisle sepan los aplicadores y ciudadanos a qué atenerse».

---

<sup>480</sup> Reproduce este argumento la STC 193/1998, de 1 de octubre (ponente Pedro Cruz Villalón), FJ 12.º, con más motivo en este caso, dado que el legislador autonómico reformula e integra el contenido de dichos preceptos estatales, dando lugar a la declaración de inconstitucionalidad.

En parecidos términos, la STC 38/1982, de 22 de junio (ponente Rafael Gómez-Ferrer Morant), FJ 6.º, afirma que «constituye una técnica legislativa incorrecta la de incluir en disposiciones la transcripción de preceptos de la Constitución o de leyes, cuando la competencia para dictarlas no corresponde al autor de la disposición, porque ello introduce un factor de inseguridad en el ordenamiento y de posible confusión acerca de lo vigente en cada momento, al poder quedar afectadas las disposiciones en caso de cambio de la Ley y al poderse introducir aparentes modificaciones inadvertidas cuando la transcripción no es absolutamente literal o se saca de su contexto lo transcrito. No obstante, lo anterior, también es cierto que los efectos de las declaraciones de competencia deben ponderarse de acuerdo con un criterio de razonabilidad, y en este caso el carácter no innovativo del precepto, la falta completa de trascendencia práctica y la entidad totalmente minúscula de la cuestión, da lugar a que nos inclinemos a no declarar la nulidad del precepto cuestionado».

<sup>481</sup> Siguiendo lo señalado por las SSTC 62/1991, de 22 de marzo (ponente Vicente Gimeno Sendra), FJ 4.º.b), y 147/1993, de 29 de abril (ponente Fernando García-Mon y González Reguerual), FJ 4.º.

En parecidos términos, la STC 35/1982, de 14 de junio (ponente Francisco Rubio Llorente), FJ 3.º, indica que no basta para salvar la legitimidad constitucional del precepto la referencia que en el mismo se hace a la legislación vigente, referencia que... no pasaría de ser una frase vacía, pues, aunque la regulación se limitase a reproducir la contenida en la legislación estatal, sería también constitucionalmente ilegítima en cuanto emanada de un poder incompetente.

<sup>482</sup> La STC 154/1989, de 5 de octubre (ponente Fernando García-Mon y González Reguerual), FJ 6.º, declara la inconstitucionalidad del precepto autonómico impugnado en virtud de la seguridad jurídica consagrada en el art. 9.3 CE, porque realiza la omisión de una causa de incompatibilidad establecida en el precepto estatal básico, por la posible confusión de entender excluida dicha causa de incompatibilidad en la norma autonómica que la omite.

La reproducción parcial de un precepto estatal básico se afirma sin duda como causa de inconstitucionalidad en la STC 222/2006, de 6 de julio (ponente María Emilia Casas Baamonde), FJ 9.º.

<sup>483</sup> STC 146/1993, de 29 de abril (ponente Álvaro Rodríguez Bereijo), FJ 6.º; STC 147/1993, de 29 de abril (ponente Fernando García-Mon y González Reguerual), FJ 4.º; STC 341/2005, de 21 de diciembre (ponente Elisa Pérez Vera), FJ 8.º, *in fine*.

Igualmente, la técnica de **la remisión** a otras normas tampoco es la más adecuada técnicamente<sup>484</sup>, si bien, con carácter general, no determina inconstitucionalidad<sup>485</sup>. No obstante, esta licitud dependerá en gran medida de que sean remisiones activas y no directas al contenido concreto de un precepto, lo que podría generar más dudas al respecto. Lo aclara la STC 173/1998, de 23 de julio (ponente Carles Viver Pi-Sunyer), FJ 14.º.h), que señala que la remisión autonómica que se efectúa al Código Civil no puede entenderse como una regulación *ex novo* y originaria de la comunidad autónoma, sino como una indicación de lo dispuesto por la legislación estatal, recogida por razones de claridad y de seguridad jurídica, lo cual es lícito. El precepto autonómico impugnado ha de entenderse así, como un reenvío formal, no recepticio, y por lo tanto efectuado a la norma estatal que se encuentre en vigor en cualquier momento, y no al contenido preciso del precepto del Código que menciona.

Como recapitula la STC 341/2005, de 21 de diciembre (ponente Elisa Pérez Vera), FJ 9.º, cabe distinguir dos supuestos de reproducción de normas estatales por las autonómicas, de los que se derivan consecuencias distintas. El primer supuesto se produce cuando la norma reproducida y la que reproduce se encuadran en una materia sobre la que ostentan competencias tanto el Estado como la comunidad autónoma. El segundo tiene lugar cuando la reproducción se concreta en normas relativas a materias en las que la comunidad autónoma carece de competencias. Mientras que en el segundo caso la falta de habilitación autonómica debe conducir a declarar la inconstitucionalidad de la norma que transcribe la norma estatal (salvo supuestos excepcionales como el aludido en la STC 47/2004, de 25 de marzo), en el primer caso, al margen de reproches de técnica legislativa, la consecuencia no será siempre la inconstitucionalidad, sino que habrá que estar a los efectos que tal reproducción pueda producir en el caso concreto.

Y puede que las normas concretas, en general, no incurran en la generación de una incertidumbre generadora de inseguridad jurídica, individualmente consideradas, pero estos argumentos, *a sensu contrario*, pueden ser eficaces para afirmar que un sistema tributario basado en una técnica legislativa incontrolada y desorbitada, puede generar sin duda una incertidumbre insuperable en los ciudadanos sobre cuál va a ser la normativa vigente, a muy corto plazo, e incluso sobre cuál es la vigente en cada

---

<sup>484</sup> La STC 146/1993, de 29 de abril (ponente Álvaro Rodríguez Bereijo), FJ 6.º, la califica de deficiente técnica legislativa —al introducir un precepto superfluo—, pero no constituye lesión alguna del orden competencial, toda vez que es manifiesta la voluntad de la Ley autonómica de remitirse a la normativa estatal —«en los términos establecidos por la normativa vigente», se dice— y no de copiarla o reproducirla.

<sup>485</sup> Así, indica la STC 147/1993, de 29 de abril (ponente Fernando García-Mon y González Regueras), FJ 4.º, que no es bastante el paralelismo con la ley estatal para justificar la existencia de una competencia de normación autonómica, en vez de usar **la remisión** a aquella, que es, en cambio, una técnica constitucionalmente válida desde la óptica de las competencias.



momento o, cuál es la interpretación que prevalece en cada instante, puesto que esta última depende en definitiva del criterio que establezca en cada caso la propia Administración tributaria y, pasados varios años, en última instancia, la jurisprudencia del Tribunal Supremo o del mismo Tribunal Constitucional. Ante la velocidad en el cambio normativo, difícilmente tendremos una interpretación firme sobre la legislación vigente en cada momento, sino que cuando esta se asiente, aquellas normas ya estarán ampliamente derogadas, e incluso estarán derogadas las normas que derogaron las primeras.

Vemos, por consiguiente, que hay una estrecha relación entre la técnica legislativa y la seguridad jurídica, si bien el presente estudio no tiene por objeto preciso la calidad técnica de las leyes, sino la cantidad de las mismas. Evidentemente, puede argumentarse que forma parte de la técnica legislativa la determinación de la oportunidad, necesidad y coherencia de las normas con el resto del ordenamiento jurídico y, por tanto, en definitiva, el control indirecto del número de las leyes y disposiciones de desarrollo que se dicten en cada ámbito material objeto de regulación y, en particular, en materia tributaria.

Como dice GARCÍA-ESCUDERO<sup>486</sup>, siguiendo la STC 46/1990, de 15 de marzo (ponente Vicente Gimeno Sendra), el objeto de la técnica legislativa también incluye la detección de los problemas que la realización del ordenamiento jurídico plantea y formular las directrices para su solución, sirviendo por tanto a la seguridad jurídica.

---

<sup>486</sup> GARCÍA-ESCUDERO MÁRQUEZ, Piedad. *Técnica legislativa y seguridad jurídica...*, cit., p. 13.





## **VII. ANÁLISIS DE LA PRODUCCIÓN NORMATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA**

### **A) Análisis numérico de la producción normativa en materia tributaria**

#### *a) Consideraciones previas sobre las bases de datos*

En España no contamos con compilaciones o recopilaciones oficiales de toda la legislación aplicable, que sirva a los operadores jurídicos de referencia a la hora de consultar la normativa aplicable en cada caso. Es por ello que esta función la ha acabado asumiendo la iniciativa particular y son las bases de datos privadas las que en la actualidad ofrecen la posibilidad de consultar leyes, normas, jurisprudencia, doctrina, etc., clasificada y organizada de forma sistemática por materias, conceptos, órganos, ámbitos materiales y territoriales. No obstante, esta clasificación y ordenación depende del criterio particular de cada una de las bases de datos, sin que existan estándares homogéneos para ello, por lo que tampoco ofrecen una garantía siquiera oficiosa de la normativa aplicable y sobre sus condiciones de vigencia.

Sin embargo, el concurso de estas bases de datos privadas es fundamental en el ámbito jurídico puesto que sin ellas sería imposible hoy día la aplicación práctica del Derecho, que ha evolucionado hacia un maremágnum inabordable de normas, disposiciones, sentencias y demás elementos heterogéneos que la publicación oficial no recopila. El BOE y las bases de datos del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial están realizando un esfuerzo hacia la consolidación de las normas y la publicidad de la jurisprudencia más importante, pero están todavía muy alejadas de una sistematización coherente y completa de todos los elementos que necesita la vida jurídica.

Pero debe tenerse presente que dichas bases de datos privadas son además organismos vivos, puesto que son objeto igualmente de una constante actualización, revisión y modificación, para adaptarlas a los cambios y novedades normativas y jurisprudenciales, pero también a los nuevos criterios de sistematización, ordenación y clasificación. Pueden ser constantes los cambios debidos a correcciones de errores en la agrupación de normas o en su categorización en un determinado ámbito material o territorial. Todo ello hace que los resultados ofrecidos por la búsqueda de documentación realizada en un determinado momento puedan no coincidir con los resultados que ofrezca esa misma búsqueda, con los mismos criterios, en un momento posterior, debido a la adición, actualización o corrección de los elementos objeto de esa búsqueda.

Por ello, debe tenerse presente que los datos ofrecidos en este estudio se refieren todos a normas de fecha comprendida entre el 1 de enero de 1990 y el 31 de diciembre de 2016, pero dicha búsqueda de datos se ha realizado fundamentalmente durante el año 2015, y se ha actualizado durante todo 2016, acabando de corregirse en el primer semestre de 2017. Ello no impide que los resultados que se realicen con posterioridad puedan ser distintos porque las bases de datos se hayan actualizado, hayan corregido errores o hayan cambiado sus criterios de ordenación y clasificación.

A pesar de ello, los resultados conjuntos de las búsquedas en las distintas bases de datos son bastante equiparables, aunque el dato último no coincida en todas ellas. Para que el resultado del trabajo sea lo más objetivo posible, se ha incorporado como anexo (Anexo I) una relación de las normas que se han considerado objeto de significación en este estudio, por lo que su denominación y datos de publicación siempre pueden ser consultados.

#### *b) Datos numéricos sobre producción normativa en materia tributaria*

Desde el 1 de enero de 1990 al 31 de diciembre de 2016<sup>487</sup>

#### **NORMACEF**

([www.normacef.com](http://www.normacef.com) o [www.normacef.es](http://www.normacef.es))

Total de «normas» en el período analizado: 14.624 documentos considerados «Legislación» de ámbito «tributario y contable», es decir, disposiciones que incorporan normas, de cualquier rango, con contenido tributario y contable. De este resultado hay que separar las normas «contables» y «financieras» o similares que puedan existir.

Del análisis realizado se obtienen los siguientes resultados de producción normativa estrictamente tributaria:

- Rango LEY: 1.114 disposiciones normativas de este rango<sup>488</sup>:

---

<sup>487</sup> Las fechas que se consideran a la hora de realizar esta selección son las fechas de las normas y disposiciones, no las fechas de la publicación de las mismas en los distintos boletines oficiales.

<sup>488</sup> El número de disposiciones normativas con rango de Ley en *Normacef.com* se obtiene del total de resultados de la búsqueda con «Rango» LEY (1649) menos los rangos distintos que incluyen también el término LEY, por lo que hay que restar el número obtenido de LEY ORGÁNICA (78), el número obtenido de REAL DECRETO-LEY (190), el número obtenido de LEY FORAL (176) y el número obtenido de DECRETO-LEY (29), igual a 1.176. No obstante, los resultados ofrecidos por esta base de datos incluyen numerosas normas de estos rangos que no son específicamente tributarias, sino que tienen otro ámbito (financiero, contable, jurídico), que, aun resultando de gran trascendencia para el mundo tributario, no tienen un contenido fiscal estrictamente. En nuestro trabajo, únicamente reflejamos el número global de disposiciones

- Estado: 405 disposiciones<sup>489</sup>
- Comunidades autónomas: 709 disposiciones
  - Andalucía: 39 disposiciones<sup>490</sup>
  - Aragón: 46 disposiciones<sup>491</sup>
  - Asturias: 30 disposiciones<sup>492</sup>

que tienen contenido tributario en sentido estricto, lo que da un resultado global de 1.114 disposiciones de rango LEY, de ámbito estatal más autonómico, con contenido tributario.

<sup>489</sup> El número de disposiciones normativas con rango LEY en *Normacef.com* de ámbito estatal será el resultado del número total de disposiciones de este rango (1.176), menos el correspondiente a cada una de las distintas comunidades autónomas que se relacionan seguidamente (709), por lo que el resultado final de normas con rango LEY correspondientes al Estado es de 447. No obstante, de todas ellas, existe un número que no hemos considerado como reseñables en este trabajo, por no tener un contenido tributario *strictu sensu*. La relación completa de estas normas estatales puede verse en el Anexo I.

La investigación en la base de datos del BOE es más compleja y menos clarificadora, puesto que no puede realizarse una única búsqueda, sino una combinación de ellas. En la «búsqueda avanzada», hay que hacer varias «preguntas», acotando en todas las fechas de publicación desde el 01/01/1990 al 31/12/2016: primero, con rango LEY, departamento «Jefatura del Estado» (al tratarse de Leyes), y en materias «hacienda», arrojando un resultado de 51 disposiciones; el resultado es de 113 disposiciones si no se determina ningún «departamento» pero se busca igualmente por materia «hacienda»; segundo, con los mismos parámetros pero cambiando la materia por «impuesto\*», que arroja un resultado de 175 disposiciones; el resultado es de 408 disposiciones si no se determina ningún «departamento» pero se busca igualmente por materia «impuesto\*»; y tercero, con los mismos parámetros, cambiando la materia por «tribut\*», que arroja un resultado de 145 disposiciones; el resultado es de 418 si no se determina ningún «departamento», pero se mantiene igualmente la materia «tribut\*». La diferencia cuando no se establece ningún «departamento» deriva de la inclusión, en tal supuesto, de las normas autonómicas de ese rango. Todos los resultados obtenidos se comprenden ya en la búsqueda realizada en *Normacef.com* o en *Aranzadi-Insignis*. La conclusión que se puede extraer fácilmente es que en el BOE la clasificación por materias incluye un número de normas mucho más reducido en el ámbito de «hacienda», «impuestos» o «tributos», puesto que muchas de las disposiciones que clasifican las bases de datos «privadas» en estas materias no lo son por el BOE, por considerarlas esencialmente normas de otros ámbitos, a pesar de que tengan algún tipo de contenido tributario.

<sup>490</sup> La búsqueda para **Andalucía** en *Normacef.com* se realiza insertando en «Rango» LEY y en «Publicación» la palabra «BOJA» (Boletín Oficial de la Junta de Andalucía, en adelante BOJA). Del resultado obtenido (50) hay que restar los resultados de rango DECRETO-LEY (9) y la LEY ORGÁNICA (1) de reforma del Estatuto de Autonomía, por lo que el resultado final es de 40 disposiciones con rango LEY de Andalucía, de las cuales se ha apreciado contenido tributario en 39 (*Normacef.com* incluye la Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de sociedades cooperativas andaluzas, que no tiene contenido tributario propio). Alternativamente, se ha realizado una búsqueda dejando en blanco el campo «Publicación» e insertando en el campo «Título» la palabra «Andalucía», lo que arroja un resultado de 57 documentos, a los que hay que restar 8 normas estatales que tienen en el título la palabra «Andalucía» (Ley 18/2010, Ley 2/2005, Ley 19/2002, Reales Decretos-Leyes 2/2010, 6/2004, 1/2002 y 10/2001 y Ley Orgánica 2/2007), así como los decretos-leyes autonómicos (9) ya mencionados, lo que arroja igualmente un resultado final de 40 normas, de las cuales 39 disposiciones con contenido tributario. Puede verse la relación completa de estas leyes en el Anexo I. En otras bases de datos (*Aranzadi*, *El Derecho*, *La Ley Digital 360*), se añaden otras disposiciones que podemos catalogar de contenido tributario, que no se incluyen en *Normacef.com*. Por tanto, el resultado final de disposiciones con contenido tributario de este rango es de **48 disposiciones**. Pueden consultarse en el Anexo I y II.

<sup>491</sup> La búsqueda para **Aragón** en *Normacef.com* se realiza insertando en «Rango» LEY y en «Publicación» la palabra «BOA» (Boletín Oficial de Aragón, en adelante BOA). Del resultado obtenido (48) hay que restar los DECRETO-LEY (0) y la LEY ORGÁNICA (1) de reforma del Estatuto de Autonomía, por lo que el resultado final es 47, de los cuales se ha apreciado contenido tributario en 46 (*Normacef.com* incluye la Ley 5/2010, de 24 de junio, de medidas para la reducción del déficit público, que no tiene contenido tributario propio). Alternativamente, se ha realizado una búsqueda dejando en blanco el campo «Publicación» e insertando en el campo «Título» la palabra «Aragón», lo que arroja un resultado de 54 documentos, a los que hay que restar 7 normas estatales que tienen en el título la palabra «Aragón» (Ley 24/2010, Ley 2/2005, Ley 25/2002, Ley 25/1997, Real Decreto-Ley 6/2004 y Leyes Orgánicas 5/2007 y 5/1996), lo que arroja igualmente un resultado final de 47 disposiciones, de las cuales 46 con contenido tributario. En otras bases de datos (*Aranzadi*, *El Derecho*, *La Ley Digital 360*), se añaden otras disposiciones que podemos catalogar de contenido tributario, que no se incluyen en *Normacef.com*. Por tanto, el resultado final de disposiciones con contenido tributario de este rango es de **57 disposiciones**. Puede verse la relación completa de estas leyes en el Anexo I.

<sup>492</sup> La búsqueda para **Asturias** en *Normacef.com* se realiza insertando en «Rango» LEY y en «Publicación» la palabra «BOPA» (Boletín Oficial del Principado de Asturias, en adelante BOPA) con un total de 30 disposiciones. Pero hay que añadir la Ley 4/1997, de 18 de diciembre, que sólo aparece publicada en el BOE, y restar la Ley 4/2010, de 29 de junio, de Cooperativas, que no tiene contenido tributario propio, por lo que el resultado final es de 30 igualmente. Alternativamente, se ha realizado una búsqueda dejando en blanco el campo «Publicación» e insertando en el campo «Título» la palabra «Asturias», lo que arroja un

- Baleares: 50 disposiciones<sup>493</sup>
- Canarias: 60 disposiciones<sup>494</sup>
- Cantabria: 53 disposiciones<sup>495</sup>

resultado de 36 documentos, a los que hay que restar 5 normas estatales que tienen en el título la palabra «Asturias» (Ley 19/2010, Ley 20/2002, Ley 26/1997, Real Decreto-Ley 8/2002 y Ley Orgánica 1/1999), lo que arroja igualmente un resultado final de 31 disposiciones, de las cuales 30 con contenido tributario. En otras bases de datos (*Aranzadi, El Derecho, La Ley Digital 360*), se añaden otras disposiciones que podemos catalogar de contenido tributario, que no se incluyen en *Normacef.com*. Por tanto, el resultado final de disposiciones con contenido tributario de este rango es de **40 disposiciones**. Puede verse la relación completa de estas leyes en el Anexo I.

<sup>493</sup> La búsqueda para **Baleares** en *Normacef.com* se realiza insertando en «Rango» LEY y en «Publicación» la palabra «BOIB» (Boletín Oficial de la Illes Balears, en adelante BOIB). Del resultado obtenido (51) hay que restar los DECRETO-LEY (4/2012, 6/2011, 5/2011 y 1/2008) y la LEY ORGÁNICA (1/2007) de reforma del Estatuto de Autonomía, por lo que el resultado es de 46 disposiciones. No obstante, bajo la denominación «BOCAIB» del boletín de la comunidad autónoma (Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares, en adelante BOCAIB) se publicaron 6 normas con rango LEY (12/1999, 6/1999, 11/1998, 9/1997, 9/1991 y 13/1990), y además hay que sumar la Ley 3/2003, de 26 de marzo, que establece el régimen administrativo en materia tributaria en Baleares, que no aparece tampoco en estas búsquedas. Por lo tanto, el resultado es de 53 disposiciones. No obstante, de ellas, no tienen contenido tributario propio la Ley 5/2011, de 31 de marzo, de modificación de la ley de cooperativas de Baleares, la Ley 16/2006, de 17 de octubre, de licencias integradas de actividad, ni la Ley 7/2005, de 21 de junio, de reforma de la ley de cooperativas, por lo que el resultado final de disposiciones con contenido tributario es de 50. Alternativamente, se ha realizado una búsqueda dejando en blanco el campo «Publicación» e insertando en el campo «Título» la palabra «Balear\*», lo que arroja un resultado de 63 documentos, a los que hay que restar 7 normas estatales que tienen en el título la palabra «Balear» (Leyes 28/2010, 29/2002, 30/1998, 27/1997, Real Decreto-Ley 1/2002 y Leyes Orgánicas 30/1998 y 1/2007), así como los decretos-leyes autonómicos (4) anteriormente referidos, y sumar igualmente la citada Ley 3/2003, de 26 de marzo, lo que arroja igualmente un resultado de 53 disposiciones, de las cuales 50 con contenido tributario. En otras bases de datos (*Aranzadi, El Derecho, La Ley Digital 360*), se añaden otras disposiciones que podemos catalogar de contenido tributario, que no se incluyen en *Normacef.com*. Por tanto, el resultado final de disposiciones con contenido tributario de este rango es de **67 disposiciones**. Puede verse la relación completa de estas leyes en el Anexo I.

<sup>494</sup> La búsqueda para **Canarias** en *Normacef.com* se realiza insertando en «Rango» LEY y en «Publicación» la palabra «BOC» (Boletín Oficial de Canarias, en un primer momento, puesto que luego cambió de denominación a «BOCA» (Boletín Oficial de Canarias, en adelante BOCA). Del resultado obtenido en BOC (8) no hay que restar ningún DECRETO-LEY (0) ni LEY ORGÁNICA (0). Las leyes publicadas en el BOC con contenido tributario son 8: Ley 14/1999, Ley 10/1999, Ley 3/1999, Ley 9/1995, Ley 2/1994, Ley 10/1992, Ley 12/1990 y Ley 5/1990. En el resultado obtenido en BOCA (56), hay que restar la Ley 19/1994 que es ley estatal, pero aparece publicada también en el BOCA, y sumarle 2 leyes que sólo aparecen publicadas en el BOE (14/1994 y 13/1997) pero que son de Canarias, por lo que el resultado es de 64 disposiciones. No obstante, de ellas no tienen contenido tributario las siguientes: Ley 10/2010, de 27 de diciembre, de aguas, Ley 2/2009, de 3 de abril, de modificación de los presupuestos, Ley 10/2007, de 13 de abril, de modificación de los presupuestos, y la Ley 17/2003, de 10 de abril, de pesca. Por tanto, el resultado final de disposiciones con contenido tributario es de 60. Alternativamente, se ha realizado una búsqueda dejando en blanco el campo «Publicación» e insertando en el campo «Título» la palabra «Canari\*», lo que arroja un resultado de 87 documentos, a los que hay que restar 23 normas estatales que tienen en el título la palabra «Canari\*» (Leyes 28/2014, 26/2010, 4/2006, 27/2002, 28/1997, 19/1994, 16/1994, 14/1992 y 20/1991, Reales Decretos-Leyes 12/2015, 15/2014, 7/2007, 12/2006, 14/2005, 1/2002, 2/2000, 4/1999, 7/1998, 3/1996, 21/1993, 7/1993 y 5/1991, y la Ley Orgánica 4/1996), lo que arroja igualmente un resultado final de 64 disposiciones, de las cuales 60 con contenido tributario. En otras bases de datos (*Aranzadi, El Derecho, La Ley Digital 360*), las disposiciones de Canarias que podemos catalogar de contenido tributario son un número menor que las que se incluyen en *Normacef.com*. Por tanto, el resultado final de disposiciones con contenido tributario de este rango es de **60 disposiciones**. Puede verse la relación completa de estas leyes en el Anexo I.

<sup>495</sup> La búsqueda para **Cantabria** en *Normacef.com* se realiza insertando en «Rango» LEY y en «Publicación» la palabra «BOC» (Boletín Oficial de Cantabria, en adelante BOC). Del resultado obtenido (53) no hay que restar ningún DECRETO-LEY (0) ni LEY ORGÁNICA (0), pero sí 8 documentos que corresponden a Canarias por denominación análoga del boletín, por lo que el resultado final es 45. No obstante, hay que restar 2 normas que no tienen contenido tributario propio: Ley 3/2015, de 16 de octubre, de modificación de los presupuestos y Ley 7/2010, de 16 de agosto, de modificación de los presupuestos. Y añadir 10 normas con contenido tributario no recogidas en *Normacef.com*: Ley 9/2001, Ley 7/2000, Ley 11/1999, Ley 13/1998, Ley 7/1997, Ley 2/1996, Ley 1/1994, Ley 5/1993, Ley 2/1992 y Ley 7/1991. Por tanto, el resultado final de leyes de Cantabria con contenido tributario es de 53. Alternativamente, se ha realizado una búsqueda dejando en blanco el campo «Publicación» e insertando en el campo «Título» la palabra «Cantabria», lo que arroja un resultado de 51 documentos, a los que hay que restar 6 normas estatales que tienen en el título la palabra «Cantabria» (Leyes 20/2010, 21/2002 y 29/1997, Reales Decretos-Leyes 8/2002 y 2/1997, y la Ley Orgánica 11/1998), lo que arroja igualmente un resultado final de 45 disposiciones, de las cuales 43 con contenido tributario, a las que hay que sumar las 10 leyes no recogidas

- Castilla y León: 37 disposiciones<sup>496</sup>
- Castilla-La Mancha: 40 disposiciones<sup>497</sup>
- Cataluña: 66 disposiciones<sup>498</sup>
- Extremadura: 36 disposiciones<sup>499</sup>

en *Normacef.com*. En otras bases de datos (*Aranzadi, El Derecho, La Ley Digital 360*), se añaden otras disposiciones que podemos catalogar de contenido tributario, que no se incluyen en *Normacef.com*. Por tanto, el resultado final de disposiciones con contenido tributario de este rango es de **58 disposiciones**. Puede verse la relación completa de estas leyes en el Anexo I.

<sup>496</sup> La búsqueda para **Castilla y León** en *Normacef.com* se realiza insertando en «Rango» LEY y en «Publicación» la palabra «BOCL» (Boletín Oficial de Castilla y León, en adelante BOCL). Del resultado obtenido (42) hay que restar los DECRETO-LEY (1) y la LEY ORGÁNICA (1) de reforma del Estatuto de Autonomía, y sumar una ley publicada sólo en el BOE (11/1997), por lo que el resultado final es 41. No obstante, de ellas no tienen contenido tributario las 4 siguientes: Ley 7/2012, Ley 12/2003, Ley 13/2002, Ley 4/2002. Por tanto, el resultado final de leyes de Castilla y León con contenido tributario es de 37. Alternativamente, se ha realizado una búsqueda dejando en blanco el campo «Publicación» e insertando en el campo «Título» la palabra «Castilla y León», lo que arroja un resultado de 49 documentos, a los que hay que restar 7 normas estatales que tienen en el título la palabra «Castilla y León» (Leyes 30/2010, 31/2002 y 30/1997, Reales Decretos-Leyes 13/2001 y 6/2001, y las Leyes Orgánicas 14/2007 y 4/1999), así como el Decreto-Ley autonómico anteriormente referido, lo que arroja igualmente un resultado final de 41 disposiciones, de las cuales 37 con contenido tributario. En otras bases de datos (*Aranzadi, El Derecho, La Ley Digital 360*), se añaden otras disposiciones que podemos catalogar de contenido tributario, que no se incluyen en *Normacef.com*. Por tanto, el resultado final de disposiciones con contenido tributario de este rango es de **48 disposiciones**. Puede verse la relación completa de estas leyes en el Anexo I.

<sup>497</sup> La búsqueda para **Castilla-La Mancha** en *Normacef.com* se realiza insertando en «Rango» LEY y en «Publicación» la palabra «DOCM» (Diario Oficial de Castilla-La Mancha, en adelante DOCM). Del resultado obtenido (44) no hay que restar ningún DECRETO-LEY (0) ni LEY ORGÁNICA (0), por lo que el resultado es 44. No obstante, no tienen contenido tributario las 4 siguientes: Ley 11/2012, Ley 11/2010, Ley 9/2006 y Ley 20/2002. Por tanto, el resultado final de leyes de Castilla-La Mancha con contenido tributario es de 40. Alternativamente, se ha realizado una búsqueda dejando en blanco el campo «Publicación» e insertando en el campo «Título» la palabra «Castilla-La Mancha», lo que arroja un resultado de 46 documentos, a los que hay que restar 2 normas estatales que tienen en el título la palabra «Castilla-La Mancha» (Leyes 25/2010, y 26/2002), lo que arroja igualmente un resultado final de 44 disposiciones, de las cuales 40 con contenido tributario. En otras bases de datos (*Aranzadi, El Derecho, La Ley Digital 360*), se añaden otras disposiciones que podemos catalogar de contenido tributario, que no se incluyen en *Normacef.com*. Por tanto, el resultado final de disposiciones con contenido tributario de este rango es de **51 disposiciones**. Puede verse la relación completa de estas leyes en el Anexo I.

<sup>498</sup> La búsqueda para **Cataluña** en *Normacef.com* se realiza insertando en «Rango» LEY y en «Publicación» la palabra «DOGC» (Diario Oficial de la Generalitat de Catalunya, en adelante DOGC). Del resultado obtenido (66) hay que restar los DECRETO-LEY de Cataluña recogidos en *Normacef.com* (7) y la LEY ORGÁNICA (1) de reforma del Estatuto de Autonomía, por lo que el resultado es de 58 disposiciones. De ellas, no tienen contenido tributario las 5 siguientes: Ley 16/2015, Ley 7/2008, Ley 9/2006, Ley 29/2002 y Ley 23/2001, por lo que quedan 53. Pero hay que sumar 13 leyes con contenido tributario no recogidas en *Normacef.com* (Ley 30/2002, Ley 14/2002, Ley 9/2002, Ley 20/2001, Ley 14/2000, Ley 3/2000, Ley 6/1999, Ley 10/1998, Ley 15/1997, Ley 17/1997, Ley 19/1996, Ley 6/1993 y Ley 5/1991), por lo que el resultado de leyes de Cataluña con contenido tributario es de 66. Alternativamente, se ha realizado una búsqueda dejando en blanco el campo «Publicación» e insertando en el campo «Título» la palabra «Catalu\*», lo que arroja un resultado de 74 documentos, a los que hay que restar 9 normas estatales que tienen en el título la palabra «Catalu\*» (Leyes 16/2010, 21/2005, 2/2005, 17/2002 y 31/1997, Reales Decretos-Leyes 6/2004, 1/2002 y 3/2001, y la Ley Orgánica 6/2006), así como los Decretos-Leyes autonómicos anteriormente referidos (7), lo que arroja un resultado de 58 disposiciones, a las que hay que restar las 5 que no tienen contenido tributario y sumar las 13 que no están recogidas en *Normacef.com*, por lo que tenemos un resultado igualmente de 66 disposiciones. En otras bases de datos (*Aranzadi, El Derecho, La Ley Digital 360*), se añaden otras disposiciones que podemos catalogar de contenido tributario, que no se incluyen en *Normacef.com*. Por tanto, el resultado final de disposiciones con contenido tributario de este rango es de **75 disposiciones**. Puede verse la relación completa de estas leyes en el Anexo I.

<sup>499</sup> La búsqueda para **Extremadura** en *Normacef.com* se realiza insertando en «Rango» LEY y en «Publicación» la palabra «DOE» (Diario Oficial de Extremadura, en adelante DOE). Del resultado obtenido (38) hay que restar los DECRETO-LEY (1) y una LEY ORGÁNICA (1) de reforma del Estatuto de Autonomía, así como la Ley 3/2014, de 23 de mayo, que no tiene contenido tributario, por lo que el resultado final es de 36 disposiciones con contenido tributario. Alternativamente, se ha realizado una búsqueda dejando en blanco el campo «Publicación» e insertando en el campo «Título» la palabra «Extrem\*», lo que arroja un resultado de 47 documentos, a los que hay que restar 8 normas estatales que tienen en el título la palabra «Extrem\*» (Leyes 27/2010 y 28/2002, Reales Decretos-Leyes 2/2010 y 6/2003, y las Leyes Orgánicas 1/2011, 12/1999, 8/1994 y 5/1991), así como el Decreto-Ley autonómico anteriormente referido, las Leyes 3/2014 y 2/1998, de Extremadura, que no tienen contenido tributario, lo que arroja igualmente un resultado final de 36 disposiciones. En otras bases de datos (*Aranzadi, El Derecho, La Ley Digital 360*), se añaden otras disposiciones que podemos catalogar de contenido tributario, que no se incluyen en



- Galicia: 44 disposiciones<sup>500</sup>
- Madrid: 45 disposiciones<sup>501</sup>
- Murcia: 45 disposiciones<sup>502</sup>
- Navarra: 0 disposiciones<sup>503</sup>
- País Vasco: 25 disposiciones<sup>504</sup>

*Normacef.com*. Por tanto, el resultado final de disposiciones con contenido tributario de este rango es de **47 disposiciones**. Puede verse la relación completa de estas leyes en el Anexo I.

<sup>500</sup> La búsqueda para **Galicia** en *Normacef.com* se realiza insertando en «Rango» LEY y en «Publicación» la palabra «DOG» (Diario Oficial de Galicia, en adelante DOG). Del resultado obtenido (50) no hay que restar ningún DECRETO-LEY (0) ni LEY ORGÁNICA (0), pero sí hay que restar las siguientes 7 leyes, por carecer de contenido tributario: Ley 6/2016, Ley 1/2015, Ley 14/2011, Ley 3/2010, Ley 10/2007, Ley 12/2006 y Ley 2/2006. Y hay que añadir la Ley 6/1998, de 29 de diciembre, no recogida en *Normacef.com*, pero que sí tiene contenido tributario. Por lo tanto, el resultado final es de 44 leyes de Galicia con contenido tributario. Alternativamente, se ha realizado una búsqueda dejando en blanco el campo «Publicación» e insertando en el campo «Título» la palabra «Gal\*», lo que arroja un resultado de 55 documentos, a los que hay que restar 5 normas estatales que tienen en el título la palabra «Gal\*» (Leyes 17/2010, 18/2002 y 32/1997, y los Reales Decretos-Leyes 8/2006 y 6/2001), así como las 7 leyes autonómicas que carecen de contenido tributario, y sumar la mencionada Ley 6/1998, que sí tiene dicho contenido tributario, lo que arroja igualmente un resultado final de 44 disposiciones con contenido fiscal. En otras bases de datos (*Aranzadi, El Derecho, La Ley Digital 360*), se añaden otras disposiciones que podemos catalogar de contenido tributario, que no se incluyen en *Normacef.com*. Por tanto, el resultado final de disposiciones con contenido tributario de este rango es de **55 disposiciones**. Puede verse la relación completa de estas leyes en el Anexo I.

<sup>501</sup> La búsqueda para **Madrid** en *Normacef.com* se realiza insertando en «Rango» LEY y en «Publicación» la palabra «BOCM» (Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid, en adelante BOCM). Del resultado obtenido (48) no hay que restar ningún DECRETO-LEY (0) ni LEY ORGÁNICA (0), pero sí hay que restar las siguientes 3 leyes, por carecer de contenido tributario: Ley 4/2010, Ley 4/1999 y Ley 10/1993. Por lo tanto, el resultado final es de 45 leyes de Madrid con contenido tributario. Alternativamente, se ha realizado una búsqueda dejando en blanco el campo «Publicación» e insertando en el campo «Título» la palabra «Madri\*», lo que arroja un resultado de 55 documentos, a los que hay que restar 7 normas estatales que tienen en el título la palabra «Madri\*» (Leyes 29/2010, 22/2006, 30/2002, 33/1997, 30/1990 y 16/1990, y la Ley Orgánica 5/1998), y las 3 leyes autonómicas anteriormente señaladas que carecen de contenido tributario, lo que arroja igualmente un resultado final de 45 disposiciones con contenido fiscal. En otras bases de datos (*Aranzadi, El Derecho, La Ley Digital 360*), se añaden otras disposiciones que podemos catalogar de contenido tributario, que no se incluyen en *Normacef.com*. Por tanto, el resultado final de disposiciones con contenido tributario de este rango es de **55 disposiciones**. Puede verse la relación completa de estas leyes en el Anexo I.

<sup>502</sup> La búsqueda para **Murcia** en *Normacef.com* se realiza insertando en «Rango» LEY y en «Publicación» la palabra «BORM» (Boletín Oficial de la Región de Murcia, en adelante BORM). Del resultado obtenido (52) hay que restar los DECRETO-LEY (4). No hay la LEY ORGÁNICA (0) de reforma del Estatuto de Autonomía. Pero sí hay que restar las siguientes 4 leyes, por carecer de contenido tributario: Ley 12/2016, Ley 1/2015, Ley 1/2010 y Ley 8/2006. Y hay que añadir la Ley 3/1996, de 16 de mayo, no recogida en *Normacef.com*, pero que sí tiene contenido tributario. Por lo tanto, el resultado final es de 45 leyes de Murcia con contenido tributario. Alternativamente, se ha realizado una búsqueda dejando en blanco el campo «Publicación» e insertando en el campo «Título» la palabra «Murcia\*», lo que arroja un resultado de 62 documentos, a los que hay que restar 10 normas estatales que tienen en el título la palabra «Murcia\*» (Leyes 22/2010, 23/2002 y 34/1997, los Reales Decretos-Leyes 6/2011, 2/2005, 1/2002, 7/2001 y 9/1999, y las Leyes Orgánicas 7/2013 y 1/1998), los Decretos-Leyes autonómicos anteriormente referidos (4), las 4 leyes autonómicas anteriormente señaladas que carecen de contenido tributario y sumar la Ley 3/1996 citada, lo que arroja igualmente un resultado final de 45 disposiciones legales con contenido fiscal. En otras bases de datos (*Aranzadi, El Derecho, La Ley Digital 360*), se añaden otras disposiciones que podemos catalogar de contenido tributario, que no se incluyen en *Normacef.com*. Por tanto, el resultado final de disposiciones con contenido tributario de este rango es de **68 disposiciones**. Puede verse la relación completa de estas leyes en el Anexo I.

<sup>503</sup> En la Comunidad Foral de **Navarra** no se publica ninguna LEY con dicha denominación exactamente, puesto que, al ser un territorio histórico con competencia normativa propia, todas sus disposiciones legales análogas se denominan LEY FORAL, que serán objeto de recuento en un apartado propio, al analizar las normas de los Territorios Forales.

<sup>504</sup> La búsqueda para el **País Vasco** en *Normacef.com* se realiza insertando en «Rango» LEY y en «Publicación» la palabra «BOPV» (Boletín Oficial del País Vasco, en adelante BOPV). Del resultado obtenido (29) no hay que restar DECRETO-LEY (0) ni LEY ORGÁNICA (0), pero sí hay que restar las siguientes 4 leyes, por carecer de contenido tributario: Ley 14/2016, Ley 6/2008, Ley 8/2006 y Ley 4/1993. Por lo tanto, el resultado final es de 25 leyes de la Comunidad Autónoma del País Vasco/Euskadi con contenido tributario. Alternativamente, se ha realizado una búsqueda dejando en blanco el campo «Publicación» e insertando en el campo «Título» la palabra «País Vasco», lo que arroja un resultado de 43 documentos, a los que hay que restar 14 normas estatales que tienen en el título la palabra «País Vasco» (Leyes 7/2014, 28/2007, 29/2007, 12/2002, 13/2002, 25/2001, 38/1997, 37/1997, 11/1993, 7/1993, 27/1990, 2/1990, el Real

- La Rioja: 42 disposiciones<sup>505</sup>
  - Valencia: 51 disposiciones<sup>506</sup>
- 
- Rango LEY ORGÁNICA: 56 disposiciones normativas de este rango<sup>507</sup>
  - Rango REAL DECRETO-LEY: 168 disposiciones normativas de este rango<sup>508</sup>
  - Rango REAL DECRETO LEGISLATIVO: 22 disposiciones normativas de este rango<sup>509</sup>

Decreto-Ley 8/2002 y la Ley Orgánica 4/2002), y las 4 leyes autonómicas anteriormente citadas por carecer de contenido tributario, lo que arroja igualmente un resultado final de 25 disposiciones legales de contenido fiscal. En otras bases de datos (*Aranzadi, El Derecho, La Ley Digital 360*), se añaden otras disposiciones que podemos catalogar de contenido tributario, que no se incluyen en *Normacef.com*. Por tanto, el resultado final de disposiciones con contenido tributario de este rango es de **33 disposiciones**. Puede verse la relación completa de estas leyes en el Anexo I.

En el País Vasco se da la paradoja de que la propia comunidad autónoma también tiene competencia normativa para establecer y regular determinados recursos tributarios propios de la Administración Autonómica (tasas fundamentalmente), con independencia de la competencia normativa de los distintos Territorios Históricos (Álava, Bizkaia y Gipuzkoa) y con independencia de la normativa tributaria del Estado, que en determinados supuestos también puede ser de aplicación en el País Vasco.

<sup>505</sup> La búsqueda para **La Rioja** en *Normacef.com* se realiza insertando en «Rango» LEY y en «Publicación» la palabra «BOR» (Boletín Oficial de La Rioja, en adelante BOR), con un resultado final de 42 documentos, todos ellos con contenido tributario. Alternativamente, se ha realizado una búsqueda dejando en blanco el campo «Publicación» e insertando en el campo «Título» la palabra «Rioja\*», lo que arroja un resultado de 48 documentos, a los que hay que restar 6 normas estatales que tienen en el título la palabra «Rioja\*» (Leyes 21/2010, 2/2005, 22/2002 y 35/1997, el Real Decreto-Ley 6/2004 y la Ley Orgánica 2/1999), lo que arroja igualmente un resultado final de 42 disposiciones legales con contenido tributario. En otras bases de datos (*Aranzadi, El Derecho, La Ley Digital 360*), se añaden otras disposiciones que podemos catalogar de contenido tributario, que no se incluyen en *Normacef.com*. Por tanto, el resultado final de disposiciones con contenido tributario de este rango es de **52 disposiciones**. Puede verse la relación completa de estas leyes en el Anexo I.

<sup>506</sup> La búsqueda para **Valencia** en *Normacef.com* se realiza insertando en «Rango» LEY y en «Publicación» la palabra «DOGV» (Diario Oficial de la Generalidad Valenciana, en adelante DOGV). Del resultado obtenido (28) no hay que restar ningún DECRETO-LEY (0), pero sí la LEY ORGÁNICA (1) de reforma del Estatuto de Autonomía, por lo que el resultado es de 27 disposiciones. No obstante, el boletín oficial cambió de denominación, por lo que hay que añadir la búsqueda con la palabra «DOCV» (Diario Oficial de la Comunitat Valenciana, en adelante DOCV), que da un resultado de 28 disposiciones, si bien hay que restarle los DECRETO-LEY (3), así como la Ley 9/2008, de 3 de julio, que aparece en la búsqueda, pero que no tiene contenido tributario, por lo que el resultado es de 24 disposiciones. De este modo, el resultado conjunto final, sumando los resultados de las dos denominaciones distintas del boletín oficial, es de 51 leyes de Valencia con contenido tributario. Alternativamente, se ha realizado una búsqueda dejando en blanco el campo «Publicación» e insertando en el campo «Título» la palabra «Valencia\*», lo que arroja un resultado de 65 documentos, a los que hay que restar 10 normas estatales que tienen en el título la palabra «Valencia\*» (Leyes 23/2010, 2/2005, 24/2002 y 36/1997, los Reales Decretos-Leyes 10/2007, 6/2004, 1/2002 y 7/2001, y las Leyes Orgánicas 1/2006 y 1/2006 B), así como los Decretos-Leyes autonómicos anteriormente referidos (3), y la Ley 9/2008 citada, que carece de contenido tributario, lo que arroja igualmente un resultado final de 51 disposiciones fiscales. En otras bases de datos (*Aranzadi, El Derecho, La Ley Digital 360*), se añaden otras disposiciones que podemos catalogar de contenido tributario, que no se incluyen en *Normacef.com*. Por tanto, el resultado final de disposiciones con contenido tributario de este rango es de **58 disposiciones**. Puede verse la relación completa de estas leyes en el Anexo I.

<sup>507</sup> Puede verse la relación completa de estas disposiciones en el Anexo I. En *Normacef.com*, la búsqueda en el campo «Rango», con LEY ORGÁNICA, arroja un resultado de 78 documentos, pero de ellos sólo 56 tienen contenido tributario. El resto contienen regulaciones que sólo indirectamente tienen trascendencia tributaria, pero no incorporan una regulación tributaria directa. Puede verse la relación completa de estas disposiciones en el Anexo I.

<sup>508</sup> Puede verse la relación completa de estas disposiciones en el Anexo I. En *Normacef.com*, la búsqueda en el campo «Rango», con REAL DECRETO-LEY, arroja un resultado de 190 documentos, pero de ellos sólo 168 tienen contenido tributario. El resto tienen contenido de alguna trascendencia indirecta en materia tributaria, pero no contenido tributario directo en su regulación. Puede verse la relación completa de estas disposiciones en el Anexo I.

<sup>509</sup> En *Normacef.com*, la búsqueda en el campo «Rango» con REAL DECRETO LEGISLATIVO arroja un resultado de 29 documentos, pero de ellos sólo 22 tienen contenido tributario concreto. El resto tienen

- Rango LEY FORAL: 161 disposiciones normativas de este rango (ámbito Comunidad Foral de Navarra)<sup>510</sup>
- Rango DECRETO-LEY: 26 disposiciones normativas de este rango<sup>511</sup> (ámbito de las distintas comunidades autónomas):
  - Andalucía: 8 disposiciones<sup>512</sup>
  - Baleares: 4 disposiciones<sup>513</sup>
  - Cataluña: 6 disposiciones<sup>514</sup>
  - Extremadura: 1 disposición<sup>515</sup>
  - Murcia: 4 disposiciones<sup>516</sup>
  - Valencia: 3 disposiciones<sup>517</sup>

---

lógicamente contenido de alguna trascendencia indirecta en materia tributaria, pero no contenido tributario directo en su articulado. Puede verse la relación completa de estas disposiciones en el Anexo I.

<sup>510</sup> La búsqueda para **Navarra** en *Normacef.com* se realiza insertando en «Rango» LEY FORAL y en «Publicación» la palabra «BON» (Boletín Oficial de Navarra, en adelante BON) que arroja un resultado de 176 disposiciones, del que hay que restar las siguientes leyes, por carecer de contenido tributario en sentido estricto: Ley Foral 16/2016, Ley Foral 11/2016, Ley Foral 5/2016, Ley Foral 23/2014, Ley Foral 19/2014, Ley Foral 10/2014, Ley Foral 7/2014, Ley Foral 5/2014, Ley Foral 40/2013, Ley Foral 28/2013, Ley Foral 16/2013, Ley Foral 11/2013, Ley Foral 4/2013, Ley Foral 4/2011, Ley Foral 7/2010, Ley Foral 7/2008, Ley Foral 11/2005 y Ley Foral 12/1996, que son de ámbitos no estrictamente fiscales. A ello hay que sumar la Ley Foral 9/1998, la Ley Foral 6/1997 y la Ley Foral 2/1997, que sí tienen contenido tributario, pero no aparecen en esta búsqueda. Por lo tanto, el resultado final de disposiciones tributarias es de 161. El mismo resultado ofrece una búsqueda con un único parámetro, en «Rango» LEY FORAL. Puede verse la relación completa de estas disposiciones en el Anexo I.

<sup>511</sup> En *Normacef.com* la búsqueda realizada ha sido insertando en «Rango» el concepto DECRETO-LEY, pero el resultado incluye también los rangos REAL DECRETO-LEY, por lo que el resultado se obtiene del total ofrecido por la base de datos (219) menos el número de REAL DECRETO-LEY anteriormente obtenido (190), igual a 29. No obstante, de ellos hay que restar 3 disposiciones que no tienen contenido tributario estricto: Decreto-Ley 7/2014 de Andalucía, Decreto-Ley 4/2015 de Cataluña y Decreto-Ley 1/2012 de Castilla y León. Por tanto, el número de decretos-leyes autonómicos, con contenido tributario, es de 26 disposiciones. No todas las comunidades autónomas han hecho uso de esta institución en la regulación de sus tributos, propios o cedidos. La relación de decretos-leyes autonómicos puede consultarse en el Anexo I por comunidades autónomas, si bien el resultado conjunto de todas las bases de datos consultadas arroja una cifra global de **29 disposiciones** de este rango con contenido tributario.

<sup>512</sup> La búsqueda para **Andalucía** en *Normacef.com* se realiza insertando en el campo «Rango» DECRETO-LEY y en el campo «Publicación» BOJA, lo que arroja un resultado de 9 documentos. No obstante, hay que restar el Decreto-Ley 7/2014, de 20 de mayo, que carece de contenido estrictamente tributario, por lo que el resultado final es de 8 disposiciones de rango DECRETO-LEY de Andalucía con contenido fiscal.

<sup>513</sup> La búsqueda para **Baleares** en *Normacef.com* se realiza insertando en el campo «Rango» DECRETO-LEY y en el campo «Publicación» BOIB, lo que arroja un resultado de 4 documentos de rango DECRETO-LEY de Baleares con contenido tributario.

<sup>514</sup> La búsqueda para **Cataluña** en *Normacef.com* se realiza insertando en el campo «Rango» DECRETO-LEY y en el campo «Publicación» DOGC, lo que arroja un resultado de 7 documentos. No obstante, hay que restar el Decreto-Ley 4/2015, de 29 de diciembre, que carece de contenido estrictamente tributario, por lo que el resultado final es de 6 disposiciones de rango DECRETO-LEY de Cataluña con contenido fiscal.

<sup>515</sup> La búsqueda para **Extremadura** en *Normacef.com* se realiza insertando en el campo «Rango» DECRETO-LEY y en el campo «Publicación» DOE, lo que arroja un resultado de 1 documento de rango DECRETO-LEY de Extremadura con contenido tributario.

<sup>516</sup> La búsqueda para **Murcia** en *Normacef.com* se realiza insertando en el campo «Rango» DECRETO-LEY y en el campo «Publicación» BORM, lo que arroja un resultado de 4 documentos de rango DECRETO-LEY de Murcia con contenido tributario.

<sup>517</sup> La búsqueda para **Valencia** en *Normacef.com* se realiza insertando en el campo «Rango» DECRETO-LEY y en el campo «Publicación» DOCV, lo que arroja un resultado de 3 documentos de rango DECRETO-LEY de Valencia con contenido tributario.



- Rango DECRETO LEGISLATIVO: 39 disposiciones normativas de este rango<sup>518</sup> (ámbito de las distintas comunidades autónomas):
  - Andalucía: 2 disposiciones<sup>519</sup>
  - Aragón: 5 disposiciones<sup>520</sup>
  - Asturias: 3 disposiciones<sup>521</sup>
  - Baleares: 3 disposiciones<sup>522</sup>
  - Canarias: 2 disposiciones<sup>523</sup>
  - Cantabria: 1 disposición<sup>524</sup>
  - Castilla y León: 3 disposiciones<sup>525</sup>
  - Castilla-La Mancha: 1 disposición<sup>526</sup>
  - Cataluña: 4 disposiciones<sup>527</sup>
  - Extremadura: 3 disposiciones<sup>528</sup>
  - Galicia: 1 disposición<sup>529</sup>
  - Madrid: 2 disposiciones<sup>530</sup>
  - Murcia: 4 disposiciones<sup>531</sup>
  - Navarra: 0 disposiciones
  - País Vasco: 2 disposiciones<sup>532</sup>
  - La Rioja: 0 disposiciones
  - Valencia: 3 disposiciones<sup>533</sup>

---

<sup>518</sup> En *Normacef.com* la búsqueda se ha realizado insertando en «Rango» el concepto DECRETO LEGISLATIVO, pero la cifra que arroja incluye también los rangos REAL DECRETO LEGISLATIVO, por lo que el resultado final se obtiene del total ofrecido por la base de datos (69) menos el número de REAL DECRETO LEGISLATIVO anteriormente obtenido (29), igual a 40, aunque hay que restar el Decreto Legislativo 2/2005, de 28 de diciembre, de Baleares, que sale en la búsqueda, pero que no tiene contenido tributario, por lo que el resultado final es de 39 decretos legislativos autonómicos con contenido fiscal. Puede verse la relación completa de estas disposiciones en el Anexo I, por comunidades autónomas, si bien el resultado conjunto de todas las bases de datos consultadas arroja una cifra global de **47 disposiciones** de este rango con contenido tributario.

<sup>519</sup> Decretos Legislativos 1/2010, de 2 de marzo, y 1/2009, de 1 de septiembre.

<sup>520</sup> Decretos Legislativos 1/2007, de 18 de septiembre; 1/2005, de 26 de septiembre; 1/2004, de 27 de julio; 1/2000, de 29 de junio; y 3/2000, de 29 de junio.

<sup>521</sup> Decretos Legislativos 2/2014, de 22 de octubre; 1/2014, de 23 de julio; y 1/1998, de 11 de junio.

<sup>522</sup> Decretos Legislativos 1/2016, de 6 de mayo; 1/2014, de 6 de junio; y 1/2005, de 24 de junio. No obstante, la búsqueda realizada en *Normacef.com* arroja un resultado de 4 documentos, si bien el Decreto Legislativo 2/2005, de 28 de diciembre, no tiene contenido tributario, por lo que el número de decretos legislativos de Baleares con contenido fiscal es de 3 disposiciones.

<sup>523</sup> Decretos Legislativos 1/2009, de 21 de abril, y 1/1994, de 29 de julio.

<sup>524</sup> Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio.

<sup>525</sup> Decretos Legislativos 1/2013, de 12 de septiembre; 1/2008, de 25 de septiembre; y 1/2006, de 25 de mayo.

<sup>526</sup> Decreto Legislativo 1/2002, de 19 de noviembre.

<sup>527</sup> Decretos Legislativos 2/2010, de 3 de agosto; 3/2008, de 25 de junio; 3/2003, de 4 de noviembre; y 2/2003, de 28 de abril.

<sup>528</sup> Decretos Legislativos 1/2013, de 21 de mayo; 2/2006, de 12 de diciembre, y 1/2006, de 12 de diciembre.

<sup>529</sup> Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

<sup>530</sup> Decretos Legislativos 1/2010, de 21 de octubre, y 1/2002, de 24 de octubre.

<sup>531</sup> Decretos Legislativos 1/2010, de 5 de noviembre; 1/2005, de 10 de junio; 1/2004, de 9 de julio; y 1/1999, de 2 de diciembre.

<sup>532</sup> Decreto Legislativo 1/2007, de 11 de septiembre, y Decreto Legislativo 1/1997, de 11 de noviembre.

<sup>533</sup> Decretos Legislativos 2/2015, de 15 de mayo; 1/2005, de 25 de febrero; y 1/1998, de 23 de junio.

## Territorios forales

La Constitución española de 1978, en su disposición adicional primera, dispone que «la Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía». Ello significa en la práctica que se atribuye a cada uno de los territorios históricos forales autonomía y competencia propia, derivada de la misma Constitución, para establecer y regular su propio sistema tributario, al margen del establecido para el resto del Estado, o también llamado territorio común, si bien sometidos aquellos a unos principios de coordinación con el sistema del territorio común.

El régimen tributario foral ha sido avalado por la propia Unión Europea, como ha resaltado MERINO JARA<sup>534</sup>, aunque siempre evitando que el sistema pueda ser utilizado para favorecer situaciones de competencia fiscal que puedan catalogarse como «ayudas de Estado»<sup>535</sup>.

Y las disposiciones que los territorios forales dictan para regular su propio sistema tributario, en su totalidad y en todos los aspectos del mismo, igual que el propio sistema estatal de territorio común, tienen la peculiaridad de que no tienen formalmente rango de ley, con la excepción de las normas de Navarra, puesto que no emanan directamente de los órganos del Estado que tienen capacidad para dictar normas con rango de ley (las Cortes Generales o el Gobierno, en su caso), ni de los órganos análogos de la Comunidad Autónoma del País Vasco (Parlamento Vasco o el Gobierno Vasco), sino de los órganos de cada uno de los territorios históricos (Álava, Bizkaia y Gipuzkoa) que tienen atribuida la función de establecer las normas correspondientes para establecer y regular el sistema tributario en su ámbito territorial. Es por ello que formalmente no tienen rango de ley, pero, sin embargo, puede decirse que cumplen la misma función que la ley en cuanto establecen y regulan completamente el sistema tributario en su conjunto y todas las relaciones jurídicas derivadas del mismo. La excepción la constituye Navarra, puesto que sus normas reguladoras del sistema tributario, en su rango superior, sí emanan directamente del Parlamento Navarro y, en su caso, del Gobierno de Navarra, y por

---

<sup>534</sup> MERINO JARA, Isaac. «La jurisprudencia del TJCE favorable a los regímenes forales», *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, 15, 2007, pp. 9-10.

<sup>535</sup> Sobre esta cuestión puede leerse a MERINO JARA, Isaac. «Ayudas de Estado y poder tributario foral», *Hacienda Canaria*, 27, 2009, pp. 103-124.

tanto se les denomina también leyes forales o decretos-leyes forales o legislativos, y tienen también formalmente ese rango de ley.

Por este motivo, debemos incluir en este trabajo toda la producción normativa de los distintos territorios históricos forales, partiendo de las normas de rango superior, tengan o no formalmente esa característica.

- Rango NORMA FORAL: 530 disposiciones normativas de este rango (ámbito foral de los Territorios Históricos del País Vasco)<sup>536</sup>:
  - Álava: 207 disposiciones normativas de este rango<sup>537</sup>
  - Bizkaia: 164 disposiciones normativas de este rango<sup>538</sup>
  - Gipuzkoa: 159 disposiciones normativas de este rango<sup>539</sup>
- Rango DECRETO FORAL-NORMA DE URGENCIA FISCAL: 7 disposiciones normativas de este rango, todas del ámbito del Territorio Histórico de Gipuzkoa<sup>540</sup>.
- Rango DECRETO FORAL LEGISLATIVO: 41 disposiciones normativas de este rango, todas del ámbito de la Comunidad Foral de Navarra<sup>541</sup>.

<sup>536</sup> Aunque los territorios históricos del País Vasco (Álava, Gipuzkoa y Bizkaia) tienen competencia normativa propia para establecer y regular el sistema tributario en el ámbito territorial de su competencia, se da la paradoja de que la Comunidad Autónoma del País Vasco, como tal comunidad autónoma, también tiene capacidad (y la ejerce), para regular otros aspectos tributarios (por ejemplo las tasas de ámbito autonómico u otros tributos similares), por lo que en el mismo territorio conviven normas de cada uno de los territorios históricos junto con normas de la comunidad autónoma, o incluso con normas del Estado cuando determinados contribuyentes tienen actividad compartida con el territorio común. Pueden consultarse todas las disposiciones de este rango de cada territorio histórico en el Anexo I.

<sup>537</sup> El resultado se obtiene de la búsqueda combinada en *Normacef.com* y en *Aranzadi-Insignis*. La búsqueda en *Normacef.com* se ha realizado insertando en el campo «Rango» el de NORMA FORAL y en «Publicación» la palabra «BOTH» (Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava, en adelante BOTH), o alternativamente, en lugar del campo «Publicación», utilizando el de «Título» con la palabra «Álava». El resultado en ambas búsquedas arroja 167 documentos. El resto de normas forales hasta el total de 207 se han extraído por diferencia de la búsqueda comparada en *Aranzadi-Insignis*, sobre todo por añadidura de las Normas Forales de Convalidación, que no tienen contenido normativo propio y en *Normacef.com* se añaden como simples notas a la norma convalidada.

<sup>538</sup> El resultado se obtiene de la búsqueda combinada en *Normacef.com* y en *Aranzadi-Insignis*. La búsqueda en *Normacef.com* se ha realizado insertando en el campo «Rango» el de NORMA FORAL y en «Publicación» la palabra «BOB» (Boletín Oficial de Bizkaia, en adelante BOB), con un resultado de 153 documentos. Alternativamente, en lugar del campo «Publicación», utilizando el de «Título» con la palabra «Bizkaia». El resultado en esta búsqueda es inicialmente de 156 documentos, pero hay que descartar 3 disposiciones de rango Norma Foral (en adelante, NF) (NF 8/2014, 6/2013 y 13/1999), que son Normas de Álava, que se muestran en el resultado de esta búsqueda porque incluyen la palabra «Bizkaia» en su título. Por tanto, el resultado final de esta alternativa también ofrece 153 documentos netos. El resto de normas forales hasta el total de 164 se han extraído por diferencia de la búsqueda comparada en *Aranzadi-Insignis*, sobre todo por añadidura de las Normas Forales de Convalidación, que no tienen contenido normativo propio y en *Normacef.com* se añaden como simples notas a la norma convalidada.

<sup>539</sup> El resultado se obtiene de la búsqueda combinada en *Normacef.com* y en *Aranzadi-Insignis*. La búsqueda en *Normacef.com* se ha realizado insertando en el campo «Rango» el de NORMA FORAL y en «Publicación» la palabra «BOG» (Boletín Oficial de Gipuzkoa, en adelante BOG), con un resultado de 127 disposiciones; o alternativamente, en lugar del campo «Publicación», utilizando el de «Título» con la palabra «Gipuzkoa». El resultado arroja 128 documentos, pero hay que eliminar la Norma Foral 9/2014, de Álava, que alude a un Convenio de Colaboración con la Diputación de Gipuzkoa. Por tanto, el resultado neto es también de 127 disposiciones. El resto de normas forales hasta el total de 159 se han extraído por diferencia de la búsqueda comparada en *Aranzadi-Insignis*.

<sup>540</sup> Puede consultarse el listado íntegro de estas normas en el Anexo I.

- Rango DECRETO FORAL NORMATIVO: 113 disposiciones normativas de este rango (ámbito de los Territorios Históricos del País Vasco)<sup>542</sup>:
  - Álava: 24 disposiciones normativas de este rango<sup>543</sup>
  - Bizkaia: 86 disposiciones normativas de este rango<sup>544</sup>
  - Gipuzkoa: 3 disposiciones normativas de este rango<sup>545</sup>
- Rango DECRETO FORAL NORMA: 23 disposiciones normativas de este rango, todas del ámbito del Territorio Histórico de Gipuzkoa<sup>546</sup>.
- Rango DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL: 125 disposiciones normativas de este rango, todas del ámbito del Territorio Histórico de Álava<sup>547</sup>.

Por tanto, podemos hacer el siguiente resumen de la producción normativa de mayor rango en los territorios forales:

Territorios forales: 1.000 disposiciones normativas **con rango superior**:

- **Álava**: 207 normas forales + 24 decretos forales normativos + 125 decretos normativos de urgencia fiscal = 356 disposiciones
- **Bizkaia**: 164 normas forales + 86 decretos forales normativos = 250 disposiciones

---

<sup>541</sup> La búsqueda en *Normacef.com* arroja un resultado de 39 disposiciones. No obstante, en *ElDerecho.com* aparecen 2 normas adicionales que tienen también contenido tributario, D.F. Legislativo 3/2008 y D.F. Legislativo 5/2010, por lo que el resultado final es de 41 disposiciones. Puede consultarse el listado íntegro de estas normas en el Anexo I.

<sup>542</sup> Puede consultarse el listado íntegro de estas normas en el Anexo I.

<sup>543</sup> La búsqueda se ha realizado en *Normacef.com* insertando en el campo «Rango» el de DECRETO FORAL NORMATIVO, y en el campo «Publicación» la de «BOTH», o alternativamente, en el campo «Título» la palabra «Álava», y en ambos casos el resultado final es de 19 disposiciones de este rango. La discrepancia con el resultado de 24 se ha extraído por diferencia de la búsqueda comparada en *Aranzadi-Insignis*.

<sup>544</sup> La búsqueda se ha realizado en *Normacef.com* insertando en el campo «Rango» el de DECRETO FORAL NORMATIVO, y en el campo «Publicación» la de «BOB», o alternativamente, en el campo «Título» la palabra «Bizkaia», y en ambos casos el resultado final es de 83 disposiciones de este rango. La discrepancia con el resultado de 86 se ha extraído por diferencia de la búsqueda comparada en *Aranzadi-Insignis*.

<sup>545</sup> La búsqueda se ha realizado en *Normacef.com* insertando en el campo «Rango» el de DECRETO FORAL NORMATIVO, y en el campo «Publicación» la de «BOG», o alternativamente, en el campo «Título» la palabra «Gipuzkoa», y en ambos casos el resultado final es de 1 disposición de este rango. La discrepancia con el resultado de 3 se ha extraído por diferencia de la búsqueda comparada en *Aranzadi-Insignis*.

<sup>546</sup> El resultado de 21 disposiciones se obtiene de la búsqueda en *Normacef.com*, insertando en el campo «Rango» el de DECRETO FORAL NORMA, y en el campo «Publicación» la del «BOG», o alternativamente, en el campo «Título» la palabra «Gipuzkoa», y en ambos casos el resultado final es de 28 disposiciones. No obstante, hay que eliminar 7 normas de rango DECRETO FORAL NORMA DE URGENCIA FISCAL, que también aparecen en la búsqueda. Por lo que el resultado final es de 21 disposiciones de este rango. No obstante, de la búsqueda realizada en *ElDerecho.com*, hay que añadir otras dos normas que no aparecen en *Normacef.com*, D.F.N. 3/2009 y D.F.N. 4/2010, pero que tienen contenido tributario, por lo que el resultado final debe ser de 23 disposiciones. Puede consultarse el listado íntegro de estas normas en el Anexo I.

<sup>547</sup> Puede consultarse el listado íntegro de estas normas en el Anexo I. La búsqueda se ha realizado en *Normacef.com* insertando en el campo «Rango» el de DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL, y en el campo «Publicación» la del «BOG», o alternativamente, en el campo «Título» la palabra «Gipuzkoa», y en ambos casos el resultado final es de 121 disposiciones de este rango. La diferencia con el resultado de 125 se ha extraído por diferencia de la búsqueda comparada en *Aranzadi-Insignis*.

- **Gipuzkoa:** 159 normas forales + 7 decretos forales-normas de urgencia fiscal + 3 decretos forales normativos + 23 decretos forales normas =  
192 disposiciones
- **Navarra:** 161 leyes forales + 41 decretos forales legislativos =  
202 disposiciones

### Normas de la Unión Europea

Consideramos que las directivas y reglamentos de la Unión Europea deben tenerse en cuenta en este estudio, si bien no directamente como disposiciones normativas con rango de ley, sí de un modo análogo deben aparecer en este trabajo, debido al carácter de supremacía y prioridad que tienen las normas comunitarias de este rango sobre la normativa interna, y por tanto sobre la ley nacional. Y si no hay ninguna duda al respecto, por lo que a los reglamentos de la Unión Europea se refiere, también consideramos que debemos incluir del mismo modo a las directivas, que, aunque en principio se configuran como normas que no tienen aplicación directa en los países miembros, sino que deben ser objeto de transposición a la normativa interna por medio de la actividad legislativa del Estado particular, debe admitirse que en el ámbito tributario la directiva tiene en muchas ocasiones efecto directo con carácter general, como así ha establecido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en reiterada jurisprudencia<sup>548</sup>, en cuanto la legislación nacional no haya sido transpuesta a la normativa interna, pero también cuando esta exceda de la regulación establecida en la propia directiva o bien sea contraria a dicha norma en cualquiera de sus preceptos. No puede por tanto la norma interna contradecir, exceder o dejar de regular lo que la directiva impone, y dada la amplitud del ámbito tributario, estas normas de la Unión Europea pueden tener efecto directo con carácter general, pues pueden ser invocadas por los contribuyentes en cualquier litigio ante la jurisdicción nacional. Puede tener por tanto la directiva europea en el ámbito interno de los Estados la misma consideración, si no mayor, que la propia ley interna, y así ocurre por ejemplo en los llamados tributos armonizados, como ocurre fundamentalmente con la imposición indirecta.

Y por dicho motivo, las incluimos en el cálculo de las disposiciones normativas de aplicación en el ámbito estatal, aunque también resultan de aplicación a los territorios forales.

No obstante, la producción «normativa» de la Unión Europea es muy variada, y debe señalarse que a muchos de estos «productos» emanados de los órganos e

---

<sup>548</sup> Sentencias de 5 de febrero de 1963, Van Gend & Loos, 26/62, Rec. p. 1; de 19 de junio de 1973, Capolongo, 77/72, Rec. p. 611; y de 22 de marzo de 1977, Iannelli, 74/76, Rec. p. 557.

instituciones europeas se les puede poner en duda su carácter normativo, y en todo caso el rango de norma superior, que limitamos en este estudio únicamente a los reglamentos y las directivas. Enumeramos, sin embargo, a continuación, toda la producción, de distinto rango, denominación, origen y forma que tiene alguna trascendencia tributaria, procedente de la Unión Europea. Incluimos igualmente las normas que regulen aspectos aduaneros y arancelarios, como normas integrantes del sistema de recursos de exacción de la Unión Europea:

- Rango REGLAMENTO: 129 disposiciones normativas de este rango<sup>549</sup> (ámbito de la Unión Europea).
- Rango DIRECTIVA: 100 disposiciones normativas de este rango<sup>550</sup> (ámbito de la Unión Europea). A ellas deben añadirse 2 PROPUESTAS DE DIRECTIVA<sup>551</sup>, por el carácter motivador e interpretativo que llevan implícitas.
- Rango CONCLUSIONES: 1 disposición normativa de este rango<sup>552</sup> (ámbito de la Unión Europea).
- Rango DECISIONES: 68 disposiciones normativas de este rango<sup>553</sup> (ámbito de la Unión Europea).
- Rango RECOMENDACIÓN: 5 disposiciones normativas de este rango<sup>554</sup> (ámbito de la Unión Europea).

Total de normas de la **Unión Europea** con contenido tributario:

---

<sup>549</sup> Puede consultarse el listado íntegro de estas normas en el Anexo I. El resultado se ha obtenido en *Normacef.com* insertando en el campo «Rango» el de REGLAMENTO, entre las fechas del trabajo (01/01/1990 y 31/12/2016). Del resultado obtenido (223 documentos), hay que descartar todos aquellos que tienen contenido contable o puramente financiero, que aparecen en la búsqueda, por lo que el resultado final es de 129 disposiciones con rango REGLAMENTO con contenido tributario.

<sup>550</sup> Puede consultarse el listado íntegro de estas normas en el Anexo I. El resultado se ha obtenido en *Normacef.com* insertando en el campo «Rango» el de DIRECTIVA, entre las fechas del trabajo (01/01/1990 y 31/12/2016). Del resultado obtenido (122 documentos), hay que descartar todos aquellos que tienen contenido contable o puramente financiero, que aparecen en la búsqueda, por lo que el resultado final es de 100 disposiciones con rango de DIRECTIVA con contenido tributario.

<sup>551</sup> Pueden consultarse en el Anexo I.

<sup>552</sup> CONCLUSIONES 94/C/292/01, de 11 de julio de 1994, DEL CONSEJO, sobre la lucha contra el fraude (DOCE C/292, de 20 de octubre de 1994).

<sup>553</sup> En la búsqueda en *Normacef.com* con el rango DECISIÓN, el resultado ofrecido es de 141 disposiciones, pero entre ellas se incluyen numerosas decisiones del Banco Central Europeo (en adelante, BCE) sobre las cuentas anuales del BCE y relativas a los auditores externos de bancos centrales nacionales, así como diversas decisiones en materia contable, que no tienen contenido propiamente tributario, por lo que deben restarse, lo que arroja un resultado final de 68 disposiciones de rango DECISIÓN, con contenido tributario.

<sup>554</sup> Pueden consultarse la relación de las RECOMENDACIONES con contenido tributario en el Anexo I. En la búsqueda realizada en *Normacef.com*, el resultado ofrecido es de 8 documentos. No obstante, de ellos hay que restar 3, que se refieren a temas contables y de auditoría, por lo que el resultado final es de 5 recomendaciones con contenido tributario.



- 102 Directivas<sup>555</sup> + 129 Reglamentos + 1 Conclusión + 68 Decisiones + 5 Recomendaciones = 305 disposiciones

### Normas internacionales

- ACUERDOS: 37 disposiciones de este rango<sup>556</sup> (de ámbito internacional)
- CANJE DE NOTAS: 19 disposiciones de este rango<sup>557</sup> (de ámbito internacional)
- CANJE DE CARTAS: 1 disposición de este rango<sup>558</sup> (de ámbito internacional)
- CONVENIOS: 79 disposiciones normativas de este rango<sup>559</sup> (de ámbito tributario internacional)
- MODELO/MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE: 5 disposiciones de este rango<sup>560</sup>.
- PROTOCOLO: 12 disposiciones de este rango<sup>561</sup> (ámbito internacional).

### Total de disposiciones de **ámbito internacional**:

- 37 Acuerdos + 19 Canjes de Notas + 1 Canje de Cartas + 74 Convenios + 5 Modelos de Convenio + 12 Protocolos = 148 disposiciones

---

<sup>555</sup> 100 directivas y 2 propuestas de directiva.

<sup>556</sup> Aparecen referenciados todos en el Anexo I. El resultado se ha obtenido en *Normacef.com* insertando en el campo «Rango» el de ACUERDO, entre las fechas del trabajo (01/01/1990 y 31/12/2016), con un resultado bruto de 83 documentos, pero en este resultado se encuentran diversos acuerdos de distinto ámbito (estatal, autonómico, etc.), por lo que, analizando norma a norma si tienen contenido tributario, el resultado final es de 37 disposiciones de este rango con contenido tributario.

<sup>557</sup> Pueden consultarse en el Anexo I. En el listado recogido en el Anexo I se señalan 20 disposiciones, dado que se incluye como CANJE DE NOTAS internacionales el denominado CANJE DE CARTAS, de 26 de noviembre de 2002, con Francia, sobre régimen fiscal de instituciones docentes y culturales.

<sup>558</sup> CANJE DE CARTAS, de 26 de noviembre de 2002, hecho en Málaga, constitutivo de Acuerdo entre el Reino de España y la República Francesa sobre el régimen fiscal de las instituciones docentes y culturales por el que se modifica el acuerdo actualmente vigente de 28 de febrero de 1974 (BOE de 14 de agosto de 2004).

<sup>559</sup> La búsqueda en *Normacef.com* arroja un resultado de 94 documentos de este rango, pero ese resultado incluye también convenios de ámbito autonómico y foral, que hay que restar, para que el resultado final de CONVENIOS internacionales de ámbito tributario arroje un total de 79 disposiciones.

<sup>560</sup> La búsqueda en *Normacef.com* ofrece un resultado de 3 documentos de este rango. No obstante, hasta la fecha se han publicado 5 MODELOS DE CONVENIO DE LA OCDE. Los dos últimos, no recogidos en *Normacef.com* son el MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE de 2010 y el MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE de 2014. Aparecen todos ellos referenciados en el Anexo I.

<sup>561</sup> La relación completa de dichos PROTOCOLOS, relativos normalmente a la aplicación de convenios internacionales en materia tributaria, puede consultarse en el Anexo I.





## **ARANZADI-INSIGNIS**

(<http://www.westlawinsignis.es>)

Utilizando los mismos parámetros de búsqueda, los resultados con esta base de datos son similares a los obtenidos con *Normacef* en cantidad<sup>562</sup>.

Fecha de disposición: entre 01/01/1990 y 31/12/2016

Apartado: Legislación

Área «**Tributario**»: 14.921 disposiciones

Ámbito:

- Internacional: 417 disposiciones
- Comunitario: 3.885 disposiciones
- Estatal: 2.802 disposiciones
- Autonómico: 3.774 disposiciones
- Provincial-foral: 3.679 disposiciones
- Municipal: 364 disposiciones

Acotando por rangos y tipos de disposición obtenemos los siguientes resultados:

Fecha de disposición: entre 01/01/1990 y 31/12/2016

Rango: «Ley»

Área: «Tributario»

Rango LEY: 332 disposiciones de este rango<sup>563</sup>:

- Ámbito estatal: 98 disposiciones<sup>564</sup>.
- Ámbito autonómico: 234 disposiciones<sup>565</sup>.

Rango LEY ORGÁNICA: 4 disposiciones normativas de este rango<sup>566</sup>.

---

<sup>562</sup> Búsqueda realizada el 31-12-2016.

<sup>563</sup> En *Aranzadi-Insignis*, la búsqueda inicial en el menú «Legislación», acotada por las fechas de este trabajo (01-01-1990 a 31-12-2016) y eligiendo como «Rango» el término LEY, arroja un resultado inicial de 4.000 disposiciones. Si bien a continuación hay que acotar por el área «Tributario», que da un resultado de 488 disposiciones. Pero este resultado incluye también los rangos LEY ORGÁNICA (4), REAL DECRETO-LEY (53), DECRETO-LEY (16) y LEY FORAL (83), por lo que el resultado final con rango LEY ordinaria (de ámbito estatal o autonómico) es de 332 disposiciones.

<sup>564</sup> En *Aranzadi-Insignis*, la búsqueda en «Legislación», se realiza introduciendo en «Rango» el término LEY, y en el resultado restringiendo el área a «Tributario» y el ámbito «Estatal». El resultado que ofrece es de 155 disposiciones, si bien hay que restar otros rangos que incluye como LEY ORGÁNICA (4) y REAL DECRETO-LEY (53), por lo que el resultado final de disposiciones de rango LEY de ámbito «Estatal» es de 98 disposiciones.

<sup>565</sup> En *Aranzadi-Insignis*, la búsqueda en «Legislación», se realiza introduciendo en «Rango» el término LEY, y en el resultado restringiendo el área a «Tributario» y el ámbito «Autonómico». El resultado que ofrece es de 333 disposiciones, si bien hay que restar otros rangos que incluye como DECRETO-LEY (16) y LEY FORAL (83), por lo que el resultado final de disposiciones de rango LEY de ámbito «Autonómico» es de 234 disposiciones.

<sup>566</sup> En *Aranzadi-Insignis*, la búsqueda en «Legislación», se realiza introduciendo en «Rango» el término LEY ORGÁNICA, y en el resultado restringiendo el área a «Tributario». No es necesario acotar por ámbito

Rango REAL DECRETO-LEY: 53 disposiciones normativas de este rango<sup>567</sup>.

Rango REAL DECRETO LEGISLATIVO: 8 disposiciones normativas de este rango<sup>568</sup>.

Rango LEY FORAL: 83 disposiciones normativas de este rango<sup>569</sup> (ámbito Comunidad Foral de Navarra).

Rango DECRETO-LEY: 16 disposiciones normativas de este rango<sup>570</sup> (ámbito autonómico de régimen común).

Rango DECRETO LEGISLATIVO: 33 disposiciones normativas de este rango<sup>571</sup> (ámbito de las distintas comunidades autónomas).

### Territorios forales

- Rango NORMA FORAL: 449 disposiciones normativas de este rango (ámbito de los Territorios Históricos del País Vasco):
  - Álava: 174 disposiciones normativas de este rango<sup>572</sup>

---

territorial, puesto que todos los rangos LEY ORGÁNICA son de ámbito estatal. El resultado que ofrece es de 4 disposiciones.

<sup>567</sup> En *Aranzadi-Insignis*, la búsqueda en «Legislación», se realiza introduciendo en «Rango» el término REAL DECRETO-LEY, y en el resultado restringiendo el área a «Tributario». No es necesario acotar por ámbito territorial, puesto que todos los rangos REAL DECRETO-LEY son de ámbito estatal. El resultado que ofrece es de 53 disposiciones.

<sup>568</sup> En *Aranzadi-Insignis*, la búsqueda en «Legislación», se realiza introduciendo en «Rango» el término REAL DECRETO LEGISLATIVO, y en el resultado restringiendo el área a «Tributario». No es necesario acotar por ámbito territorial, puesto que todos los rangos REAL DECRETO LEGISLATIVO son de ámbito «Estatal». El resultado que ofrece es de 8 disposiciones.

<sup>569</sup> En *Aranzadi-Insignis*, la búsqueda en «Legislación», se realiza introduciendo en «Rango» el término LEY FORAL, y en el resultado restringiendo el área a «Tributario». No es necesario acotar por ámbito territorial, puesto que todos los rangos LEY FORAL son de ámbito «Autonómico» de la Comunidad Foral de Navarra. El resultado que ofrece es de 83 disposiciones.

<sup>570</sup> En *Aranzadi-Insignis*, la búsqueda en «Legislación», se realiza introduciendo en «Rango» el término DECRETO-LEY, y en el resultado restringiendo el área a «Tributario», con un total de 69 disposiciones. No obstante, el resultado incluye también los rangos REAL DECRETO-LEY. Por ello, hay que acotar el ámbito «Autonómico» y el resultado que ofrece es de 16 disposiciones.

<sup>571</sup> En *Aranzadi-Insignis*, la búsqueda en «Legislación», se realiza introduciendo en «Rango» el término DECRETO LEGISLATIVO, y en el resultado restringiendo el área a «Tributario», con un total de 41 disposiciones. No obstante, el resultado incluye también los rangos REAL DECRETO LEGISLATIVO. Por ello, hay que acotar el ámbito «Autonómico». Y el resultado que ofrece es de 33 disposiciones.

<sup>572</sup> Aunque el resultado que ofrece *Aranzadi-Insignis* es muy similar al que ofrece *Normacef.com*, en *Aranzadi-Insignis* el resultado de 174 disposiciones con rango de NORMA FORAL, acotando por ámbito al Territorio Histórico de Álava, se incluyen no obstante 44 disposiciones que no aparecen recogidas en *Normacef.com*. Si consideramos que ambas bases de datos recogen, en sus resultados, normas distintas, entonces habría que sumarlas para llegar a la correcta producción normativa en materia tributaria. Prácticamente todas las normas forales no recogidas en *Normacef.com* y que sí aparecen en *Aranzadi-Insignis* se corresponden con normas forales de «convalidación» de Decretos Forales previos de adaptación de la normativa foral a la del territorio común, pero sin incluir contenido normativo, dado que este contenido era el que recogía el Decreto Foral ahora convalidado. Este motivo, quizás, es el que hace que estas normas forales de «convalidación» no aparezcan como disposiciones reales en *Normacef.com* (aunque sí aparecen como «Notas» a las normas «convalidadas»). No obstante, varias de esas 44 disposiciones distintas no consideramos que tengan contenido realmente tributario (Norma Foral 5/1998, Norma Foral 10/2010, Norma Foral 14/2011). Todas las demás normas forales recogidas en *Aranzadi-Insignis* están

- Bizkaia: 142 disposiciones normativas de este rango<sup>573</sup>

igualmente en *Normacef.com*. Por ello, el número global de producción normativa sería 167 disposiciones (*Normacef.com*) más 41 disposiciones (44-3) distintas que aparecen en *Aranzadi-Insignis*, lo que hace un total de **207 disposiciones** con rango de NORMA FORAL para este Territorio Histórico. Las Normas Forales de Álava que no recoge directamente *Normacef.com* son las siguientes:

1. Norma Foral 10/1990, de 14 de febrero, de convalidación del Decreto Foral Normativo 23/1990
2. Norma Foral 14/1990, de 20 de marzo, de determinadas deducciones de la cuota para 1990
3. Norma Foral 18/1990, de 27 de mayo, de convenio con las entidades locales para recaudación
4. Norma Foral 23/1990, de 24 de septiembre, de convalidación del Decreto Foral Normativo 1130/1990
5. Norma Foral 4/1991, de 25 de febrero, de convalidación del Decreto Foral Normativo 42/1991
6. Norma Foral 5/1991, de 25 de febrero, de convalidación del Decreto Foral Normativo 43/1991
7. Norma Foral 11/1991, de 25 de marzo, de convalidación del Decreto Foral 177/1991
8. Norma Foral 2/1992, de 4 de marzo, de tasas de permisos de policía de carreteras
9. Norma Foral 8/1993, de 19 de abril, de participación de entidades locales en la imposición concertada
10. Norma Foral 26/1993, de 4 de octubre, de convenio con la AEAT para la recaudación en vía de apremio
11. Norma Foral 29/1993, de 8 de noviembre, de convenio con el Gobierno Vasco para la recaudación
12. Norma Foral 10/1995, de 20 de marzo, sobre silencio administrativo en el ordenamiento de Álava
13. Norma Foral 33/1995, de 20 de diciembre, de presupuestos generales de Álava para 1996
14. Norma Foral 19/2001, de 19 de diciembre, de ejecución presupuestaria para 2002
15. Norma Foral 4/2002, de 13 de mayo, de ratificación de acuerdo Comisión Mixta de cupo
16. Norma Foral 16/2010, de 20 de diciembre, de contribución especial por servicio de incendios
17. Norma Foral 12/2011, de 17 de octubre, de convalidación de Decreto Normativo de Urgencia F. 2/2011
18. Norma Foral 3/2012, de 27 de febrero, de convalidación de Decreto Normativo de Urgencia F. 2/2012
19. Norma Foral 4/2012, de 27 de febrero, de convalidación de Decreto Normativo de Urgencia F. 3/2012
20. Norma Foral 9/2012, de 11 de junio, de convalidación de Decreto Normativo de Urgencia F. 4/2012
21. Norma Foral 10/2012, de 18 de junio, de convalidación de Decreto Normativo de Urgencia F. 5/2012
22. Norma Foral 12/2012, de 25 de junio, de convalidación de Decreto Normativo de Urgencia F. 6/2012
23. Norma Foral 15/2012, de 3 de agosto, de convalidación de Decreto Normativo de Urgencia F. 8/2012
24. Norma Foral 16/2012, de 24 de septiembre, convalidación Decreto Normativo de Urgencia F. 9/2012
25. Norma Foral 24/2012, de 14 de diciembre, convalidación Decreto Normativo de Urgencia F. 10/2012
26. Norma Foral 25/2012, de 14 de diciembre, convalidación Decreto Normativo de Urgencia F. 11/2012
27. Norma Foral 26/2012, de 14 de diciembre, convalidación Decreto Normativo de Urgencia F. 12/2012
28. Norma Foral 27/2012, de 14 de diciembre, convalidación Decreto Normativo de Urgencia F. 13/2012
29. Norma Foral 1/2013, de 21 de enero, de convalidación Decreto Normativo de Urgencia F. 14/2012
30. Norma Foral 15/2013, de 22 de abril, de convalidación Decreto Normativo de urgencia F. 1/2013
31. Norma Foral 25/2013, de 13 de septiembre, convalidación Decreto Normativo Urgencia F. 2/2013
32. Norma Foral 26/2013, de 13 de septiembre, convalidación Decreto Normativo Urgencia F. 3/2013
33. Norma Foral 27/2013, de 9 de octubre, de convalidación Decreto Normativo Urgencia F. 4/2013
34. Norma Foral 41/2013, de 20 de diciembre, de convalidación Decreto Normativo Urgencia F. 5/2013
35. Norma Foral 3/2014, de 26 de febrero, de convalidación de Decreto Normativo de Urgencia F. 1/2014
36. Norma Foral 31/2014, de 28 de julio, de convalidación de Decreto Normativo de Urgencia F. 2/2014
37. Norma Foral 9/2015, de 25 de marzo, de convalidación de Decreto Normativo de Urgencia F. 1/2015
38. Norma Foral 12/2015, de 3 de agosto, de convalidación de Decreto Normativo de Urgencia F. 2/2015
39. Norma Foral 5/2016, de 17 de febrero, de convalidación de Decreto Normativo de Urgencia F. 1/2016
40. Norma Foral 6/2016, de 13 de abril, de convalidación de Decreto Normativo de Urgencia F. 2/2016
41. Norma Foral 10/2016, de 2 de agosto, de convalidación de Decreto Normativo de Urgencia F. 3/2016

<sup>573</sup> El resultado que ofrece *Aranzadi-Insignis* es muy similar al que ofrece *Normacef.com*, si bien en *Aranzadi-Insignis* el resultado de 142 disposiciones con rango de NORMA FORAL, acotando al ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia, incluye 12 disposiciones que no aparecen recogidas en *Normacef.com*. Si consideramos que ambas bases de datos recogen, en este número, normas distintas, entonces habría que sumarlas para llegar a la correcta producción normativa en materia tributaria. Prácticamente todas las

- Gipuzkoa: 133 disposiciones normativas de este rango<sup>574</sup>

normas forales no recogidas en *Normacef.com* y que sí aparecen en *Aranzadi-Insignis* se corresponden con normas forales de «convalidación» de decretos forales previos de adaptación de la normativa foral a la del territorio común, pero sin incluir contenido normativo, dado que dicho contenido era el que recogía el Decreto Foral ahora convalidado. Este motivo, quizás, es el que hace que estas normas forales de «convalidación» no aparezcan como disposiciones reales en *Normacef.com* (aunque sí aparecen como «Notas» a las normas «convalidadas»). Por otro lado, entre dichas 12 disposiciones distintas que recoge *Aranzadi-Insignis*, y que no recoge *Normacef.com*, aparece la Norma Foral 3/1995, de 30 de marzo, reguladora de las entidades de ámbito supramunicipal de Bizkaia, que no consideramos que tenga contenido del ámbito tributario. Todas las demás normas forales recogidas en *Aranzadi-Insignis* están igualmente en *Normacef.com*. Por ello, el número global de producción normativa sería 153 disposiciones (*Normacef.com*) más 11 disposiciones distintas que aparecen en *Aranzadi-Insignis*, lo que hace un total de **164 disposiciones** con rango de NORMA FORAL y ámbito tributario, para este Territorio Histórico. Las Normas Forales de Bizkaia que no recoge directamente *Normacef.com* son las siguientes:

1. Norma Foral 9/1990, de 20 de noviembre, de tasas de Bizkaia
2. Norma Foral 3/1991, de 21 de marzo, de adaptación a la modificación del Concierto Económico
3. Norma Foral 6/1991, de 9 de octubre, de bases para dictar Decretos Forales Normativos
4. Norma Foral 2/1992, de 7 de mayo, de régimen fiscal de agrupaciones de interés económico
5. Norma Foral 4/1993, de 15 de junio, de autorización para dictar un texto refundido de ISD
6. Norma Foral 9/1993, de 27 de septiembre, contribución especial del servicio de extinción de incendios
7. Norma Foral 6/1994, de 6 de octubre, de exención a entes locales de la tasa de anuncios en el BOB
8. Norma Foral 3/2002, de 30 de abril, de ratificación del acuerdo de la Comisión Mixta de cupo
9. Norma Foral 6/2005, de 31 de mayo, de la tasa del tacógrafo digital del transporte
10. Norma Foral 8/2008, de 23 de diciembre, de presupuestos generales de Bizkaia para 2009
11. Norma Foral 2/2009, de 29 de junio, de tasas de formación para conductores de transporte de viajeros

<sup>574</sup> Igualmente, hay que matizar que, aunque el resultado que ofrece *Aranzadi-Insignis* es muy similar al que ofrece *Normacef.com*, en *Aranzadi-Insignis* el resultado de 133 disposiciones con rango de NORMA FORAL del Territorio Histórico de Gipuzkoa incluye 33 disposiciones de contenido tributario que no aparecen recogidas en *Normacef.com*. Si consideramos que ambas bases de datos recogen, en su selección, normas distintas, entonces habría que sumarlas para llegar a la correcta producción normativa en materia tributaria. Prácticamente todas las normas forales no recogidas en *Normacef.com* y que sí aparecen en *Aranzadi-Insignis*, se corresponden con normas forales de «convalidación» de decretos forales previos de adaptación de la normativa foral a la del territorio común, pero sin incluir contenido normativo, dado que dicho contenido era el que recogía el Decreto Foral ahora convalidado. Este motivo, quizás, es el que hace que estas normas forales de «convalidación» no aparezcan como disposiciones reales en *Normacef.com* (aunque sí aparecen como «Notas» a las normas «convalidadas»). Por otro lado, entre dichas 33 disposiciones distintas que recoge *Aranzadi-Insignis*, y que no recoge *Normacef.com*, aparece la Norma Foral 4/2002, de 30 de abril, reguladora del reglamento de funcionamiento de las Juntas Generales de Gipuzkoa, que no consideramos que tenga contenido del ámbito tributario. Todas las demás normas forales recogidas en *Aranzadi-Insignis* están igualmente en *Normacef.com*. Por ello, el número global de producción normativa sería 127 disposiciones (*Normacef.com*) más 32 disposiciones distintas que aparecen en *Aranzadi-Insignis*, lo que hace un total de **159 disposiciones** con rango de NORMA FORAL para este Territorio Histórico. Las Normas Forales de Gipuzkoa que no recoge directamente *Normacef.com* son las siguientes:

1. Norma Foral 5/1990, de 27 de marzo, de convalidación del Decreto Foral 5/1990
2. Norma Foral 11/1990, de 9 de octubre, de convalidación del Decreto Foral 44/1990
3. Norma Foral 17/1990, de 26 de diciembre, de régimen financiero y presupuestario de Gipuzkoa
4. Norma Foral 18/1990, de 27 de diciembre, de convalidación del Decreto Foral 56/1990
5. Norma Foral 2/1991, de 1 de febrero, de convalidación del Decreto Foral 62/1990
6. Norma Foral 5/1991, de 5 de abril, de convalidación del Decreto Foral 1/1991
7. Norma Foral 6/1991, de 5 de abril, de convalidación del Decreto Foral 13/1991
8. Norma Foral 9/1991, de 30 de octubre, de convalidación del Decreto Foral 38/1991
9. Norma Foral 10/1991, de 4 de noviembre, de aspectos del IAE, cooperativas y el ITP y AJD
10. Norma Foral 1/1992, de 26 de febrero, de convalidación del Decreto Foral 84/1991
11. Norma Foral 2/1992, de 8 de abril, de convalidación del Decreto Foral 19/1992
12. Norma Foral 4/1992, de 2 de julio, de convalidación del Decreto Foral 41/1992
13. Norma Foral 3/1993, de 19 de abril, de convalidación del Decreto Foral 98/1992
14. Norma Foral 17/1993, de 17 de noviembre, de tasas de transportes
15. Norma Foral 18/1993, de 17 de noviembre, de tasas de servicios en carreteras
16. Norma Foral 3/1994, de 11 de mayo, que convalida varios Decretos Forales de adaptación
17. Norma Foral 3/1995, de 22 de marzo, que convalida varios Decretos Forales de adaptación
18. Norma Foral 6/1995, de 24 de marzo, de contribución especial del servicio de extinción de incendios
19. Norma Foral 2/1996, de 1 de abril, que convalida varios Decretos Forales de adaptación
20. Norma Foral 1/1997, de 24 de marzo, de adaptación de la normativa fiscal a la normativa común
21. Norma Foral 3/1998, de 18 de marzo, de convalidación de Decretos Forales de adaptación
22. Norma Foral 5/2001, de 21 de marzo, de convalidación de Decretos Forales de adaptación
23. Norma Foral 6/2002, de 26 de junio, de convalidación del Decreto Foral 5/2002
24. Norma Foral 10/2003, de 1 de abril, de convalidación del Decreto Foral 5/2003
25. Norma Foral 4/2004, de 28 de mayo, de convalidación del Decreto Foral 10/2004

- Rango DECRETO FORAL-NORMA DE URGENCIA FISCAL: 7 disposiciones normativas de este rango (ámbito del Territorio Histórico de Gipuzkoa)<sup>575</sup>
- Rango DECRETO FORAL LEGISLATIVO: 35 disposiciones normativas de este rango (ámbito de la Comunidad Foral de Navarra)<sup>576</sup>
- Rango DECRETO FORAL NORMATIVO: 106<sup>577</sup> disposiciones normativas de este rango (ámbito de los Territorios Históricos del País Vasco):
  - Álava: 20 disposiciones normativas de este rango
  - Bizkaia: 83 disposiciones normativas de este rango
  - Gipuzkoa: 3 disposiciones normativas de este rango
- Rango DECRETO FORAL NORMA: 21 disposiciones normativas de este rango (ámbito del Territorio Histórico de Gipuzkoa)<sup>578</sup>

---

26. Norma Foral 3/2005, de 27 de abril, de convalidación del Decreto Foral 6/2005

27. Norma Foral 4/2005, de 5 de julio, de convalidación del Decreto Foral 32/2005

28. Norma Foral 1/2006, de 19 de enero, de convalidación del D.F. Norma de Urgencia Fiscal 1/2005

29. Norma Foral 2/2006, de 22 de marzo, de convalidación del D.F. Norma de Urgencia Fiscal 2/2005

30. Norma Foral 3/2006, de 23 de marzo, de convalidación del D.F. Norma de Urgencia Fiscal 3/2005

31. Norma Foral 4/2006, de 11 de mayo, de convalidación del D.F. Norma de Urgencia Fiscal 1/2006

32. Norma Foral 6/2006, de 19 de octubre, de convalidación del D.F. Norma de Urgencia Fiscal 2/2006

<sup>575</sup> Coincide con el resultado que ofrece *Normacef.com*.

<sup>576</sup> *Normacef.com* ofrece un resultado de 39 disposiciones de este rango.

<sup>577</sup> Es muy similar al resultado ofrecido por *Normacef.com*, que da 103 disposiciones de este rango. No obstante, en el resultado ofrecido por *Aranzadi-Insignis* (106), se han insertado por error 3 disposiciones como DECRETO FORAL NORMATIVO, que realmente no tienen este rango, sino el de simple DECRETO FORAL (Decretos Forales Normativos de Bizkaia 74/2014, 75/2014 y 76/2014, que no tienen el rango de DECRETO FORAL NORMATIVO, sino sólo DECRETO FORAL). Por tanto, el resultado final de este rango de normas sería exactamente igual que el de *Normacef.com*, 103 disposiciones. No obstante, hay que precisar que esta conclusión no es correcta puesto que en el resultado ofrecido por *Aranzadi-Insignis* existen 10 disposiciones de este rango que no están incorporadas en *Normacef.com* (sí el resto), si bien esta última base de datos incorpora también disposiciones que no aparecen en aquella. Por tanto, el resultado global combinando ambas bases de datos es de 103 disposiciones de *Normacef.com*, más 10 disposiciones adicionales que incluye *Aranzadi-Insignis*, lo que es igual a **113 disposiciones** de este rango normativo. Los Decretos Forales Normativos que no recoge *Normacef.com* son las siguientes:

1. Decreto Foral Normativo de Gipuzkoa, 1/1991, de 27 de abril, de las tarifas e instrucción del IAE
2. Decreto Foral Normativo de Gipuzkoa, 2/1991, de 12 de noviembre, de tarifas IAE ganadería independiente
3. Decreto Foral Normativo de Álava, 706/1991, de 8 de octubre, de tarifas IAE ganadería independiente
4. Decreto Foral Normativo de Álava, 123/1992, de 26 de febrero, modifica NF 26/1985 del IVA
5. Decreto Foral Normativo de Álava, 186/1992, de 24 de marzo, prorroga plazo renuncia a módulos
6. Decreto Foral Normativo de Álava, 1096/1992, de 30 de diciembre, aplica normativa común IVA y IEDMT
7. Decreto Foral Normativo de Álava, 1/1999, de 30 de marzo, adapta normativa silencio administrativo
8. Decreto Foral Normativo de Bizkaia, 1/1992, de 10 de marzo, tarifas e instrucción IAE ganadería independiente
9. Decreto Foral Normativo de Bizkaia, 2/1996, de 5 de marzo, modifica tarifas e instrucción IAE
10. Decreto Foral Normativo de Bizkaia, 4/2006, de 19 de septiembre, modifica NF 7/1994 del IVA

<sup>578</sup> En la búsqueda en *Aranzadi-Insignis*, el resultado ofrecido es de 28 disposiciones normativas, acotando el área «Tributario». No obstante, este resultado incluye los DECRETO FORAL NORMA DE URGENCIA FISCAL (6), que nosotros hemos catalogado como otro rango distinto. Además, está insertada en este resultado también, por error, el Decreto Foral Norma 35/2012 de 28 de agosto, que en realidad tiene rango sólo de DECRETO FORAL, por lo que el resultado final viene a coincidir en número y en contenido con el ofrecido por *Normacef.com*, 21 disposiciones normativas de este rango (28-6-1).



- Rango DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL: 123 disposiciones normativas de este rango (ámbito del Territorio Histórico de Álava)<sup>579</sup>

Por tanto, podemos hacer el siguiente resumen de los territorios forales, según *Aranzadi-Insignis*:

Territorios forales: 824 disposiciones normativas con rango superior:

- Álava: 174 normas forales + 20 decretos forales normativos + 123 decretos normativos de urgencia fiscal = 317 disposiciones
- Bizkaia: 142 normas forales + 83 decretos forales normativos = 225 disposiciones
- Gipuzkoa: 133 normas forales + 7 decretos forales-normas de urgencia fiscal + 3 decreto foral normativo + 21 decretos forales normas = 164 disposiciones
- Navarra: 83 leyes forales + 35 decretos forales legislativos = 118 disposiciones

## Normas de la Unión Europea

Nos limitaremos en este análisis, del mismo modo que hicimos con *Normacef*, a las dos formas principales de producción normativa en el ámbito de la Unión Europea (directivas y reglamentos):

- Rango DIRECTIVA: 57 disposiciones normativas de este rango (ámbito de la Unión Europea)
- Rango REGLAMENTO: 2.950 disposiciones normativas de este rango (ámbito de la Unión Europea)<sup>580</sup>

---

<sup>579</sup> En la búsqueda en *Aranzadi-Insignis*, el resultado ofrecido es de 123 disposiciones normativas de este rango, mientras en *Normacef.com* el resultado es de 121 disposiciones de este rango. Entre las 123 disposiciones de *Aranzadi-Insignis*, hay 4 que no están en *Normacef.com* (todas las demás sí están en esta), por lo que la combinación de ambas búsquedas ofrece un resultado global de **125 disposiciones normativas** de este rango. Los Decretos Normativos de Urgencia Fiscal que no recoge *Normacef.com* son los siguientes:

1. Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/1994, de 1 de marzo, que aprueba los módulos para 1994
2. Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 4/1994, de 13 de diciembre, que aprueba los módulos para 1995
3. Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/1999, de 21 de septiembre, que modifica IVA para adaptación
4. Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 4/1999, de 21 de septiembre, modifica DF Normativo 12/1993

<sup>580</sup> Este resultado incluye todos los reglamentos comunitarios que regulan aspectos relacionados con la deuda aduanera, aranceles, valor en aduana y acuerdos aduaneros con distintos Estados terceros, por lo que está añadiendo «disposiciones» que no regulan propiamente aspectos puramente tributarios, sino los recursos propios comunitarios relacionados con las aduanas y la política aduanera de la Unión Europea. *Normacef.com* también incluye reglamentos comunitarios que regulan aspectos de la deuda aduanera, pero más generales y no cuando se refieren a países concretos o productos y aranceles determinados.

## Normas internacionales

- ACUERDOS: 201 disposiciones de este rango (de ámbito internacional tributario)<sup>581</sup>
- CANJE DE NOTAS: 23 disposiciones de este rango (de ámbito internacional tributario)<sup>582</sup>
- CANJE DE CARTAS: 0 disposiciones de este rango (de ámbito internacional tributario)<sup>583</sup>

---

<sup>581</sup> Del mismo modo, se incluyen en este resultado todos los acuerdos de ámbito internacional que tienen que ver con acuerdos aduaneros y arancelarios, y no sólo los relativos a tributos y prevención y lucha de la evasión y el fraude fiscal. Este resultado de 201 disposiciones de este rango es muy superior al que ofrece *Normacef.com* (37).

<sup>582</sup> De igual manera, muchos de los 23 resultados ofrecidos para el ámbito tributario se refieren a acuerdos comerciales y aspectos arancelarios derivados de ellos.

<sup>583</sup> *Aranzadi-Insignis* recoge también el mismo CANJE DE CARTAS que incluye *Normacef.com*, de 26 de noviembre de 2002, hecho en Málaga, constitutivo de Acuerdo entre el Reino de España y la República Francesa sobre el régimen fiscal de las instituciones docentes y culturales por el que se modifica el acuerdo actualmente vigente de 28 de febrero de 1974 (BOE de 14 de agosto de 2004). Sin embargo, no lo califica como disposición del ámbito tributario, sino sólo «internacional».





## **EL DERECHO**

(<http://online.elderecho.com>)<sup>584</sup>

Utilizando los mismos parámetros de búsqueda que en las anteriores bases de datos, los resultados son los siguientes:

Buscamos en la pestaña «Legislación»

Acotamos en la pestaña «Publicaciones»:

- Administración del Estado
  - o Boletín Oficial del Estado

En «Búsqueda avanzada» añadimos como «Datos Base»:

Fecha: 01/01/1990-31/12/2016

Rango: LEY

Resultados:

- Rango LEY estatal: 278 disposiciones<sup>585</sup>
- Rango LEY autonómica<sup>586</sup>:
  - Andalucía: 65 disposiciones<sup>587</sup>
  - Aragón: 80 disposiciones
  - Asturias: 51 disposiciones
  - Baleares: 69 disposiciones
  - Canarias: 71 disposiciones
  - Cantabria: 71 disposiciones
  - Castilla y León: 63 disposiciones
  - Castilla-La Mancha: 65 disposiciones
  - Cataluña: 100 disposiciones
  - Extremadura: 69 disposiciones
  - Galicia: 76 disposiciones
  - Madrid: 71 disposiciones

---

<sup>584</sup> A la base de datos de *El Derecho* a través de internet (Lefevbre El Derecho) se accede en la dirección <http://online.elderecho.com>. Una vez hemos accedido, la búsqueda se realiza en *El Derecho Internet*.

<sup>585</sup> La búsqueda realizada acota los resultados con el rango LEY, considerando las emanadas de la «Administración del Estado». Posteriormente hay que filtrar por el tipo de resultados («Normas» o «Preceptos»), eligiendo «Normas». Se acotan adicionalmente con el término «impuesto sobre» en primer lugar, dando un resultado de 498 disposiciones. Alternativamente, se acotan con el término «tribut», dando un resultado de 278 disposiciones. Considerando que las normas que hemos acotado como «impuesto sobre» incluyen generalmente las del término «tribut». No obstante, muchas de estas normas no regulan aspectos tributarios propiamente dichos, por lo que nos quedaremos con el resultado menor, por ser más conservador, es decir, 278 disposiciones que se refieren a impuestos.

<sup>586</sup> En la búsqueda de normas autonómicas debemos elegir, después del rango LEY, el órgano emisor que corresponda a cada comunidad autónoma y el tipo de resultado «Norma».

<sup>587</sup> En la búsqueda de normas de cada comunidad autónoma optamos por acotar con la expresión «tribut», más certera en materia tributaria que la de «impuesto», que puede ser una palabra genérica no referida a la fiscalidad propiamente dicha, en todos los casos.

- Murcia: 78 disposiciones
  - La Rioja: 72 disposiciones
  - País Vasco: 51 disposiciones
  - Valencia: 81 disposiciones
- 
- Rango LEY ORGÁNICA: 36 disposiciones
  - Rango REAL DECRETO-LEY: 110 disposiciones
  - Rango REAL DECRETO LEGISLATIVO: 21 disposiciones
  - Rango LEY FORAL: 140 disposiciones normativas de este rango (ámbito Comunidad Foral de Navarra).
  - Rango DECRETO-LEY: 6 disposiciones normativas de este rango (ámbito autonómico de régimen común).
  - Rango DECRETO LEGISLATIVO: 22 disposiciones normativas de este rango (ámbito de las distintas comunidades autónomas)

### **Territorios forales**

- Rango NORMA FORAL: 392 disposiciones normativas de este rango en materia tributaria (ámbito de los Territorios Históricos del País Vasco):
  - Álava: 152 disposiciones normativas de este rango
  - Bizkaia: 148 disposiciones normativas de este rango
  - Gipuzkoa: 179 disposiciones normativas de este rango
- Rango DECRETO FORAL-NORMA DE URGENCIA FISCAL: 7 disposiciones normativas de este rango<sup>588</sup> (ámbito del Territorio Histórico de Gipuzkoa)
- Rango DECRETO FORAL LEGISLATIVO: 41 disposiciones normativas de este rango<sup>589</sup> (ámbito de la Comunidad Foral de Navarra)

---

<sup>588</sup> Coincide el resultado ofrecido por *El Derecho* con el de las otras bases de datos.

<sup>589</sup> En la búsqueda de normas de este rango en *El Derecho* el resultado que ofrece es de 42 disposiciones, acotando con la palabra «impuesto». No obstante, hay que excluir el Decreto Foral Legislativo 251/1993, de 30 de agosto, que no tiene contenido tributario. Del resto, 41 disposiciones, todas tienen contenido tributario. Dos de ellos (Decreto Foral 3/2008 y Decreto Foral 5/2010) no están recogidos en *Normacef.com* ni en *Aranzadi-Insignis*, pese a tener contenido tributario, por lo que deben reflejarse aquí.

- Rango DECRETO FORAL NORMATIVO: 90 disposiciones normativas de este rango (ámbito de los Territorios Históricos del País Vasco):
  - Álava: 13 disposiciones normativas de este rango
  - Bizkaia: 80 disposiciones normativas de este rango
  - Gipuzkoa: 3 disposiciones normativas de este rango
- Rango DECRETO FORAL NORMA: 23 disposiciones normativas de este rango<sup>590</sup> (ámbito del Territorio Histórico de Gipuzkoa)
- Rango DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL: 91 disposiciones normativas de este rango (ámbito del Territorio Histórico de Álava)

Por tanto, podemos hacer el siguiente resumen de los territorios forales, según *El Derecho Internet*, con contenido tributario:

Territorios forales: 877 disposiciones normativas con rango superior:

- Álava: 152 normas forales + 13 decretos forales normativos + 91 decretos normativos de urgencia fiscal = 256 disposiciones
- Bizkaia: 148 normas forales + 80 decretos forales normativos = 228 disposiciones
- Gipuzkoa: 179 normas forales + 7 decretos forales-normas de urgencia fiscal + 3 decreto foral normativo + 23 decretos forales normas = 212 disposiciones
- Navarra: 140 leyes forales + 41 decretos forales legislativos = 181 disposiciones

## Normas de la Unión Europea

Nos limitaremos en este análisis, del mismo modo que hicimos con *Normacef*, a las dos formas principales de producción normativa en el ámbito de la Unión Europea (directivas y reglamentos):

- Rango DIRECTIVA: 116 disposiciones normativas de este rango<sup>591</sup> (ámbito de la Unión Europea)

---

<sup>590</sup> El resultado obtenido de normas de este rango en *El Derecho* es de 24 disposiciones. No obstante, hay que excluir el Decreto Foral Norma 1/2015, de 30 de junio, que no tiene contenido tributario. El resultado que ofrece *Normacef.com* es de 21 disposiciones, puesto que no estaban incluidos dos normas que sí recoge *El Derecho* (D.F.N. 3/2009, de 19 de mayo y D.F.N. 4/2010, de 15 de junio), y que sí pueden considerarse de contenido tributario.

<sup>591</sup> Esta búsqueda se ha realizado acotando resultados con las palabras «fiscal» e «impuesto», lo que arroja un resultado de 116 disposiciones de este rango.

- Rango REGLAMENTO: 314 disposiciones normativas de este rango<sup>592</sup> (ámbito de la Unión Europea)

### **Normas Internacionales**

- ACUERDOS: 100 disposiciones de este rango<sup>593</sup> (de ámbito internacional tributario)
- CANJE DE NOTAS: 8 disposiciones de este rango<sup>594</sup> (de ámbito internacional tributario)
- CANJE DE CARTAS: 2 disposiciones de este rango<sup>595</sup> (de ámbito internacional tributario)
- CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN: 69 disposiciones de este rango<sup>596</sup> (de ámbito internacional tributario)
- PROTOCOLO: 14 disposiciones de este rango<sup>597</sup> (de ámbito internacional tributario)

---

<sup>592</sup> Esta búsqueda se ha realizado acotando resultados con las palabras «fiscal» e «impuesto sobre», lo que arroja un resultado de 314 disposiciones de este rango.

<sup>593</sup> Esta búsqueda se ha realizado acotando resultados con las palabras «impuesto» y «fiscal», lo que arroja un resultado de 100 disposiciones de este rango.

<sup>594</sup> Esta búsqueda se ha realizado acotando resultados con las palabras «impuesto» y «fiscal», lo que arroja un resultado de 8 disposiciones de este rango.

<sup>595</sup> Esta búsqueda se ha realizado acotando resultados con las palabras «impuesto» y «fiscal», lo que arroja un resultado de 2 disposiciones de este rango. En *Normacef.com* se incluye sólo un canje de cartas, el relativo al Acuerdo con Francia, de 26 de noviembre de 2002, sobre el régimen fiscal de las instituciones docentes y culturales. *ElDerecho.com* incluye además el Intercambio de cartas, de 1 de marzo y 22 de abril de 2005, relativo a la aplicación del Convenio para evitar la doble imposición entre España y Francia, hecho en Madrid el 10 de octubre de 1995.

<sup>596</sup> La búsqueda realizada en *ElDerecho.com* arroja un resultado de 83 normas de este rango con las palabras «doble imposición», pero de ellas hay que restar 14 convenios que no son estrictamente tributarios, aunque contengan esas palabras, por lo que el resultado final es de 69 disposiciones.

<sup>597</sup> La búsqueda realizada en *ElDerecho.com* arroja un resultado de 14 normas de este rango con las palabras «impuesto» y «fiscal», aunque varias de ellas tienen sólo una referencia indirecta a impuestos, sin que tengan un contenido propiamente tributario.

## **LA LEY**

(<http://laleydigital.laley.es>)

Utilizando los mismos parámetros de búsqueda que en las anteriores bases de datos, los resultados son los siguientes:

Buscamos señalando directamente el Rango (p. ej. LEY)

De los resultados obtenidos se filtra la búsqueda por ámbito (Estatual, Autonómico, Europeo, etc.), materia (Fiscal), y año (1990 a 2016)

Resultados:

- Rango LEY estatal: 280 disposiciones<sup>598</sup>. Esta base de datos ofrece el resultado obtenido también por años:
  - Año 2016: 0 disposiciones
  - Año 2015: 21 disposiciones
  - Año 2014: 20 disposiciones
  - Año 2013: 14 disposiciones
  - Año 2012: 13 disposiciones
  - Año 2011: 18 disposiciones
  - Año 2010: 24 disposiciones
  - Año 2009: 10 disposiciones
  - Año 2008: 2 disposiciones
  - Año 2007: 19 disposiciones
  - Año 2006: 11 disposiciones
  - Año 2005: 8 disposiciones
  - Año 2004: 2 disposiciones
  - Año 2003: 18 disposiciones
  - Año 2002: 13 disposiciones
  - Año 2001: 9 disposiciones
  - Año 2000: 9 disposiciones
  - Año 1999: 6 disposiciones
  - Año 1998: 14 disposiciones
  - Año 1997: 6 disposiciones
  - Año 1996: 6 disposiciones
  - Año 1995: 4 disposiciones

---

<sup>598</sup> Los resultados más amplios son los obtenidos en *Normacef.com* (405 disposiciones con contenido tributario) de ámbito estatal y rango LEY.

- Año 1994: 5 disposiciones
  - Año 1993: 4 disposiciones
  - Año 1992: 10 disposiciones
  - Año 1991: 7 disposiciones
  - Año 1990: 7 disposiciones
- Rango LEY autonómica: 1.043 disposiciones en total
    - Andalucía: 43 disposiciones<sup>599</sup>
    - Aragón: 71 disposiciones<sup>600</sup>
    - Asturias: 62 disposiciones<sup>601</sup>
    - Baleares: 75 disposiciones<sup>602</sup>

<sup>599</sup> En la búsqueda en *La Ley Digital 360*, realizada el 30 de junio de 2017, el resultado para **Andalucía** con los parámetros del estudio, es de 43 disposiciones. En *Normacef.com* y demás bases de datos el resultado es de 39 disposiciones para los mismos parámetros. La diferencia se encuentra por la inclusión en *La Ley Digital 360* de alguna norma considerada como de contenido fiscal y la exclusión de alguna otra que no se considera tal y sí por *Normacef.com* y las otras bases de datos. Así, por ejemplo, no consideramos de contenido tributario las leyes de Andalucía sobre ampliación y concesión de créditos presupuestarios y endeudamiento. En cambio, sí consideramos que deben incluirse en este trabajo por tener algún contenido tributario, la Ley 5/2010 de 11 de junio, de Autonomía local de Andalucía; la Ley 21/2007, de 18 de diciembre, de régimen jurídico y económico de los puertos de Andalucía; la Ley 16/1999, de 28 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2000; la Ley 11/1998, de 28 de diciembre, de ciertas medidas tributarias; la Ley 10/1998, de 28 de diciembre, de presupuestos de Andalucía para 1999; la Ley 8/1997, de 23 de diciembre, de medidas tributarias; la Ley 7/1997, de 23 de diciembre, de presupuestos de Andalucía para 1998; la Ley 9/1996, de 26 de diciembre, de medidas tributarias; y la Ley 8/1996, de 26 de diciembre, de presupuestos de Andalucía para 1997. En total, las disposiciones que resultan para Andalucía, con rango LEY, combinadas todas las bases de datos, es de **48 disposiciones**. Pueden consultarse en el Anexo I y II.

<sup>600</sup> En la búsqueda en *La Ley Digital 360*, el resultado para **Aragón** con los parámetros del estudio, es de 71 disposiciones. En *Normacef.com* y demás bases de datos el resultado es de 46 disposiciones para los mismos parámetros. La diferencia se encuentra por la inclusión en *La Ley Digital 360* de alguna norma considerada como de contenido fiscal y la exclusión de alguna otra que no se considera tal y sí por *Normacef.com* y las otras bases de datos. Así, por ejemplo, no consideramos de contenido tributario las leyes de Aragón sobre ampliación y concesión de créditos presupuestarios y endeudamiento. En cambio, sí consideramos que deben incluirse en este trabajo por tener algún contenido tributario, la Ley 12/2000, de 27 de diciembre, de presupuestos de Aragón para 2001; la Ley 2/2000, de 28 de junio, del juego de Aragón; la Ley 14/1999, de 29 de diciembre, de presupuestos de Aragón para 2000; la Ley 11/1998, de 22 de diciembre, de presupuestos de Aragón para 1999; la Ley 10/1998, de 22 de diciembre, de tasas y precios públicos de Aragón; la Ley 3/1998, de 8 de abril, de presupuestos de Aragón para 1998; la Ley 4/1997, de 19 de junio, de tasas por inspecciones de carnes frescas; la Ley 2/1997, de 24 de enero, de presupuestos de Aragón para 1997; la Ley 5/1996, de 31 de mayo, de presupuestos de Aragón para 1996; la Ley 7/1993, de 4 de mayo, de presupuestos de Aragón para 1993; y la Ley 6/1992, de 4 de mayo, de presupuestos de Aragón para 1992. En total, las disposiciones que resultan para Aragón, con rango LEY, combinadas todas las bases de datos, es de **57 disposiciones**. Pueden consultarse en el Anexo I y II.

<sup>601</sup> En la búsqueda en *La Ley Digital 360*, el resultado para **Asturias** con los parámetros del estudio, es de 62 disposiciones. En *Normacef.com* y demás bases de datos el resultado es de 30 disposiciones para los mismos parámetros. La diferencia se encuentra por la inclusión en *La Ley Digital 360* de alguna norma considerada como de contenido fiscal y la exclusión de alguna otra que no se considera tal y sí por *Normacef.com* y las otras bases de datos. Así, por ejemplo, no consideramos de contenido tributario las leyes de Asturias sobre ampliación y concesión de créditos presupuestarios y endeudamiento, entre otras. En cambio, sí consideramos que deben incluirse en este trabajo por tener algún contenido tributario, la Ley 6/2014, de 13 de junio, del juego y apuestas; la Ley 13/2001, de 28 de diciembre, de presupuestos para 2002; la Ley 3/2000, de 30 de diciembre, de presupuestos para 2001; la Ley 18/1999, de 31 de diciembre, de acompañamiento a la de presupuestos para 2000; la Ley 17/1999, de 31 de diciembre, de presupuestos para 2000; la Ley 7/1997, de 31 de diciembre, de acompañamiento a la de presupuestos para 1998; la Ley 6/1997, de 31 de diciembre, de presupuestos para 1998; la Ley 10/1996, de 31 de diciembre, de presupuestos para 1997; la Ley 3/1993, de 29 de diciembre, de presupuestos para 1994; y la Ley 9/1991, de 30 de diciembre, del recargo sobre el IAE. En total, las disposiciones que resultan para Asturias, con rango LEY, combinadas todas las bases de datos, es de **40 disposiciones**. Pueden consultarse en el Anexo I y II.

<sup>602</sup> En la búsqueda en *La Ley Digital 360*, el resultado para **Baleares** con los parámetros del estudio, es de 75 disposiciones. En *Normacef.com* y demás bases de datos el resultado es de 50 disposiciones para los



- Canarias: 76 disposiciones<sup>603</sup>
- Cantabria: 69 disposiciones<sup>604</sup>
- Castilla y León: 52 disposiciones<sup>605</sup>
- Castilla-La Mancha: 58 disposiciones<sup>606</sup>

mismos parámetros. La diferencia se encuentra por la inclusión en *La Ley Digital 360* de alguna norma considerada como de contenido fiscal y la exclusión de alguna otra que no se considera tal y sí por *Normacef.com* y las otras bases de datos. Así, por ejemplo, no consideramos de contenido tributario las leyes de Baleares sobre ampliación y concesión de créditos presupuestarios y endeudamiento, entre otras. En cambio, sí consideramos que deben incluirse en este trabajo por tener algún contenido tributario, la Ley 4/2002, de 4 de junio, de tasas por inspecciones de productos pesqueros; la Ley 19/2001, de 21 de diciembre, de presupuestos para 2002; la Ley 15/2000, de 27 de diciembre, de presupuestos para 2001; la Ley 11/1999, de 23 de diciembre, de presupuestos para 2000; la Ley 15/1998, de 28 de diciembre, de presupuestos para 1999; la Ley 14/1998, de 23 de diciembre, de medidas tributarias; la Ley 8/1998, de 23 de noviembre, de tasas por inspecciones animales; la Ley 10/1997, de 23 de diciembre, de presupuestos para 1998; la Ley 2/1997, de 3 de junio, de tasas de Baleares; la Ley 1/1997, de 20 de mayo, de tasas por inspecciones de carnes; la Ley 5/1996, de 18 de diciembre, de diversas medidas tributarias; la Ley 4/1996, de 19 de diciembre, de presupuestos para 1997; la Ley 10/1995, de 20 de diciembre, de medidas tributarias, la Ley 11/1993, de 22 de diciembre, de presupuestos para 1994; la Ley 10/1993, de 1 de diciembre, de determinadas tasas; la Ley 12/1991, de 20 de diciembre, del impuesto sobre instalaciones que inciden sobre el medio ambiente; y la Ley 11/1991, de 13 de diciembre, de presupuestos para 1992. En total, las disposiciones que resultan para Baleares, con rango LEY, combinadas todas las bases de datos, es de **67 disposiciones**. Pueden consultarse en el Anexo I y II.

<sup>603</sup> En la búsqueda en *La Ley Digital 360*, el resultado para **Canarias** con los parámetros del estudio, es de 76 disposiciones. En *Normacef.com* y demás bases de datos el resultado es de 60 disposiciones para los mismos parámetros. La diferencia se encuentra por la inclusión en *La Ley Digital 360* de algunas normas consideradas como de contenido fiscal pero que no se consideran tales por *Normacef.com* y las otras bases de datos. Así, por ejemplo, no consideramos de contenido tributario las leyes de Canarias sobre ampliación y concesión de créditos presupuestarios y endeudamiento, entre otras. En total, las disposiciones que resultan para Canarias con rango LEY, combinadas todas las bases de datos, es de **60 disposiciones**. Pueden consultarse en el Anexo I y II.

<sup>604</sup> En la búsqueda en *La Ley Digital 360*, el resultado para **Cantabria** con los parámetros del estudio, es de 69 disposiciones. En *Normacef.com* y demás bases de datos el resultado es de 53 disposiciones para los mismos parámetros. La diferencia se encuentra por la inclusión en *La Ley Digital 360* de alguna norma considerada como de contenido fiscal y la exclusión de alguna otra que no se considera tal y sí por *Normacef.com* y las otras bases de datos. Así, por ejemplo, no consideramos de contenido tributario las leyes de Cantabria sobre ampliación y concesión de créditos presupuestarios y endeudamiento, entre otras. En cambio, sí consideramos que deben incluirse en este trabajo por tener algún contenido tributario, la Ley 4/1998, de 2 de marzo, del juego; la Ley 8/1996, de 27 de diciembre, de presupuestos para 1997; la Ley 11/1995, de 22 de diciembre, de presupuestos para 1996; la Ley 5/1995, de 13 de marzo, de presupuestos para 1994; y la Ley 5/1991, de 27 de marzo, de presupuestos para 1991. En total, las disposiciones que resultan para Cantabria, con rango LEY, combinadas todas las bases de datos, es de **58 disposiciones**. Pueden consultarse en el Anexo I y II.

<sup>605</sup> En la búsqueda en *La Ley Digital 360*, el resultado para **Castilla y León** con los parámetros del estudio, es de 52 disposiciones. En *Normacef.com* y demás bases de datos el resultado es de 37 disposiciones para los mismos parámetros. La diferencia se encuentra por la inclusión en *La Ley Digital 360* de alguna norma considerada como de contenido fiscal y la exclusión de alguna otra que no se considera tal y sí por *Normacef.com* y las otras bases de datos. Así, por ejemplo, no consideramos de contenido tributario las leyes de Castilla y León sobre ampliación y concesión de créditos presupuestarios y endeudamiento, entre otras. En cambio, sí consideramos que deben incluirse en este trabajo por tener algún contenido tributario, la Ley 11/2006, de 26 de octubre, de Patrimonio de Castilla y León; la Ley 22/2002, de 27 de diciembre, de presupuestos para 2003; la Ley 15/2001, de 28 de diciembre, de presupuestos para 2002; la Ley 12/2000, de 28 de diciembre, de presupuestos para 2001; la Ley 7/1999, de 27 de diciembre, de presupuestos para 2000; la Ley 1/1999, de 4 de febrero, de la tasa de pastos; la Ley 14/1998, de 23 de diciembre, de presupuestos para 1999; la Ley 6/1998, de 9 de julio, de tasas de inspecciones sanitarias de animales; la Ley 12/1997, de 26 de diciembre, de presupuestos para 1998; la Ley 9/1996, de 27 de diciembre, de presupuestos para 1997; y la Ley 17/1990, de 29 de diciembre, de presupuestos para 1991. En total, las disposiciones que resultan para Castilla y León, con rango LEY, combinadas todas las bases de datos, es de **48 disposiciones**. Pueden consultarse en el Anexo I y II.

<sup>606</sup> En la búsqueda en *La Ley Digital 360*, el resultado para **Castilla-La Mancha** con los parámetros del estudio, es de 58 disposiciones. En *Normacef.com* y demás bases de datos el resultado es de 40 disposiciones para los mismos parámetros. La diferencia se encuentra por la inclusión en *La Ley Digital 360* de alguna norma considerada como de contenido fiscal y la exclusión de alguna otra que no se considera tal y sí por *Normacef.com* y las otras bases de datos. Así, por ejemplo, no consideramos de contenido tributario las leyes de Castilla-La Mancha sobre ampliación y concesión de créditos presupuestarios y endeudamiento, entre otras. En cambio, sí consideramos que deben incluirse en este trabajo por tener algún contenido tributario, la Ley 25/2002, de 19 de diciembre, de presupuestos para 2003; la Ley 14/2001, de 14 de diciembre, de presupuestos para 2002; la Ley 9/2000, de 21 de diciembre, de presupuestos para 2001; la Ley 2/2000, de 26 de mayo, de Hacienda de Castilla-La Mancha; la Ley 13/1999, de 15 de diciembre, de

- Cataluña: 80 disposiciones<sup>607</sup>
- Extremadura: 59 disposiciones<sup>608</sup>
- Galicia: 62 disposiciones<sup>609</sup>
- Madrid: 66 disposiciones<sup>610</sup>

presupuestos para 2000; la Ley 9/1998, de 16 de diciembre, de presupuestos para 1999; la Ley 5/1998, de 29 de junio, de tasas por inspecciones animales; la Ley 10/1997, de 17 de diciembre, de presupuestos para 1998; la Ley 6/1997, de 10 de julio, de Hacienda de Castilla-La Mancha; la Ley 3/1996, de 19 de diciembre, de presupuestos para 1997; y la Ley 6/1990, de 26 de diciembre, de tasas veterinarias. En total, las disposiciones que resultan para Castilla-La Mancha, con rango LEY, combinadas todas las bases de datos, es de **51 disposiciones**. Pueden consultarse en el Anexo I y II.

<sup>607</sup> En la búsqueda en *La Ley Digital 360*, el resultado para **Cataluña** con los parámetros del estudio, es de 80 disposiciones. En *Normacef.com* y demás bases de datos el resultado es de 66 disposiciones para los mismos parámetros. La diferencia se encuentra por la inclusión en *La Ley Digital 360* de alguna norma considerada como de contenido fiscal y la exclusión de alguna otra que no se considera tal y sí por *Normacef.com* y las otras bases de datos. Así, por ejemplo, no consideramos de contenido tributario las leyes de Cataluña sobre ampliación y concesión de créditos presupuestarios y endeudamiento, entre otras. En cambio, sí consideramos que deben incluirse en este trabajo por tener algún contenido tributario, la Ley 20/2009, de 4 de diciembre, de control ambiental; la Ley 8/2009, de 13 de mayo, de modificación del interés de demora; la Ley 4/2006, de 31 de marzo, ferroviaria; la Ley 10/2003, de 13 de junio, de mutualidades de previsión social; la Ley 20/1998, de 29 de diciembre, de presupuestos para 1999; la Ley 19/1998, de 28 de diciembre, de asimilaciones convivenciales de ayuda mutua; la Ley 4/1997, de 20 de mayo, de protección civil; la Ley 17/1996, de 27 de diciembre, de precios públicos; y la Ley 9/1990, de 16 de mayo, de presupuestos para 1990. En total, las disposiciones que resultan para Cataluña, con rango LEY, combinadas todas las bases de datos, es de **75 disposiciones**. Pueden consultarse en el Anexo I y II.

<sup>608</sup> En la búsqueda en *La Ley Digital 360*, el resultado para **Extremadura** con los parámetros del estudio, es de 59 disposiciones. En *Normacef.com* y demás bases de datos el resultado es de 36 disposiciones para los mismos parámetros. La diferencia se encuentra por la inclusión en *La Ley Digital 360* de alguna norma considerada como de contenido fiscal y la exclusión de alguna otra que no se considera tal y sí por *Normacef.com* y las otras bases de datos. Así, por ejemplo, no consideramos de contenido tributario las leyes de Extremadura sobre ampliación y concesión de créditos presupuestarios y endeudamiento, entre otras. En cambio, sí consideramos que deben incluirse en este trabajo por tener algún contenido tributario, la Ley 12/2014, de 19 de diciembre, de modificación de tasas; la Ley 6/2005, de 27 de diciembre, de asistencia a las víctimas del terrorismo; la Ley 5/2004, de 14 de junio, de incendios forestales; la Ley 20/2001, de 20 de diciembre, de presupuestos para 2002; la Ley 5/2000, de 21 de diciembre, de presupuestos para 2001; la Ley 11/1998, de 16 de diciembre, de presupuestos para 1999; la Ley 7/1998, de 18 de junio, de medidas urgentes en materia de tasas; la Ley 6/1998, de 18 de junio, del juego; la Ley 11/1997, de 23 de diciembre, de presupuestos para 1998; la Ley 7/1997, de 29 de mayo, de medidas fiscales sobre producción de energía que incida sobre el medio ambiente; y la Ley 1/1996, de 30 de enero, de presupuestos para 1996. En total, las disposiciones que resultan para Extremadura, con rango LEY, combinadas todas las bases de datos, es de **47 disposiciones**. Pueden consultarse en el Anexo I y II.

<sup>609</sup> En la búsqueda en *La Ley Digital 360*, el resultado para **Galicia** con los parámetros del estudio, es de 62 disposiciones. En *Normacef.com* y demás bases de datos el resultado es de 44 disposiciones para los mismos parámetros. La diferencia se encuentra por la inclusión en *La Ley Digital 360* de alguna norma considerada como de contenido fiscal y la exclusión de alguna otra que no se considera tal y sí por *Normacef.com* y las otras bases de datos. Así, por ejemplo, no consideramos de contenido tributario las leyes de Galicia sobre ampliación y concesión de créditos presupuestarios y endeudamiento, entre otras. En cambio, sí consideramos que deben incluirse en este trabajo por tener algún contenido tributario, la Ley 7/2012, de 28 de junio, de montes de Galicia; la Ley 6/2002, de 27 de diciembre, de presupuestos para 2003; la Ley 2/2002, de 29 de abril, de presupuestos para 2002; la Ley 4/2000, de 27 de diciembre, de presupuestos para 2001; la Ley 1/1998, de 7 de abril, de presupuestos para 1998; la Ley 11/1996, de 30 de diciembre, de presupuestos para 1997; la Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del impuesto sobre contaminación atmosférica; la Ley 1/1994, de 30 de marzo, de presupuestos para 1994; la Ley 11/1992, de 7 de octubre, de régimen financiero y presupuestario de Galicia; la Ley 15/1991, de 28 de diciembre, de presupuestos para 1992; y la Ley 7/1991, de 19 de junio, de tributación sobre el juego. En total, las disposiciones que resultan para Galicia, con rango LEY, combinadas todas las bases de datos, es de **55 disposiciones**. Pueden consultarse en el Anexo I y II.

<sup>610</sup> En la búsqueda en *La Ley Digital 360* (búsqueda realizada el 24 de julio de 2017), el resultado para **Madrid** con los parámetros del estudio, es de 66 disposiciones. En *Normacef.com* y demás bases de datos el resultado es de 45 disposiciones para los mismos parámetros. La diferencia se encuentra por la inclusión en *La Ley Digital 360* de alguna norma considerada como de contenido fiscal y la exclusión de alguna otra que no se considera tal y sí por *Normacef.com* y las otras bases de datos. Así, por ejemplo, no consideramos de contenido tributario las leyes de Madrid sobre ampliación y concesión de créditos presupuestarios y endeudamiento, entre otras. En cambio, sí consideramos que deben incluirse en este trabajo por tener algún contenido tributario, la Ley 13/2001, de 28 de diciembre, de presupuestos para 2002; la Ley 17/2000, de 27 de diciembre, de presupuestos para 2001; la Ley 6/2000, de 19 de mayo, de exención de tasas de examen del personal; la Ley 9/1998, de 22 de junio, de la tasa por informes de valoración de inmuebles; la Ley 27/1997, de 26 de diciembre, de tasas; la Ley 24/1997, de 26 de

- Murcia: 87 disposiciones<sup>611</sup>
- La Rioja: 53 disposiciones<sup>612</sup>
- País Vasco: 84 disposiciones<sup>613</sup>
- Valencia: 54 disposiciones<sup>614</sup>

diciembre, de presupuestos para 1998; la Ley 14/1996, de 23 de diciembre, de presupuestos para 1997; la Ley 21/1995, de 22 de diciembre, de modificación de tasas; la Ley 11/1994, de 27 de diciembre, de modificación de tasas; y la Ley 1/1992, de 12 de marzo, de tasas y precios públicos. En total, las disposiciones que resultan para Madrid, con rango LEY, combinadas todas las bases de datos, es de **55 disposiciones**. Pueden consultarse en el Anexo I y II.

<sup>611</sup> En la búsqueda en *La Ley Digital 360* (búsqueda realizada el 24 de julio de 2017), el resultado para **Murcia** con los parámetros del estudio, es de 87 disposiciones. En *Normacef.com* y demás bases de datos el resultado es de 45 disposiciones para los mismos parámetros. La diferencia se encuentra por la inclusión en *La Ley Digital 360* de alguna norma considerada como de contenido fiscal y la exclusión de alguna otra que no se considera tal y sí por *Normacef.com* y las otras bases de datos. Así, por ejemplo, no consideramos de contenido tributario las leyes de Murcia sobre ampliación y concesión de créditos presupuestarios y endeudamiento, entre otras. En cambio, sí consideramos que deben incluirse en este trabajo por tener algún contenido tributario, la Ley 9/2014, de 27 de noviembre, de modificación de medidas fiscales por el terremoto de Lorca de 2011; la Ley 4/2009, de 14 de mayo, de protección ambiental; la Ley 10/2003, de 23 de diciembre, de presupuestos para 2004; la Ley 14/2002, de 23 de diciembre, de presupuestos para 2003; la Ley 8/2001, de 23 de diciembre, de presupuestos para 2002; la Ley 6/2000, de 29 de diciembre, de presupuestos para 2001; la Ley 10/1999, de 27 de diciembre, de presupuestos para 2000; la Ley 12/1998, de 31 de diciembre, de presupuestos para 1999; la Ley 7/1997, de 29 de octubre, de tasas; la Ley 11/1996, de 23 de diciembre, de presupuestos para 1997; la Ley 8/1996, de 3 de diciembre, de la Agencia Regional de Recaudación; la Ley 13/1995, de 26 de diciembre, de presupuestos para 1996; la Ley 4/1995, de 22 de marzo, de modificación de tasas; la Ley 8/1994, de 23 de diciembre, de presupuestos para 1995; la Ley 7/1993, de 23 de diciembre, de presupuestos para 1994; la Ley 6/1992, de 23 de diciembre, de tasas y precios públicos; la Ley 5/1992, de 22 de diciembre, de presupuestos para 1993; la Ley 2/1992, de 28 de julio, del recargo del IAE; la Ley 4/1991, de 26 de diciembre, del recargo del IAE; la Ley 3/1991, de 23 de diciembre, de presupuestos para 1992; la Ley 11/1990, de 21 de diciembre, de presupuestos para 1991; la Ley 3/1990, de 5 de abril, de Hacienda de Murcia; y la Ley 1/1990, de 26 de febrero, de presupuestos para 1990. En total, las disposiciones que resultan para Murcia, con rango LEY, combinadas todas las bases de datos, es de **68 disposiciones**. Pueden consultarse en el Anexo I y II.

<sup>612</sup> En la búsqueda en *La Ley Digital 360* (búsqueda realizada el 24 de julio de 2017), el resultado para **La Rioja** con los parámetros del estudio, es de 53 disposiciones. En *Normacef.com* y demás bases de datos el resultado es de 42 disposiciones para los mismos parámetros. La diferencia se encuentra por la inclusión en *La Ley Digital 360* de alguna norma considerada como de contenido fiscal y la exclusión de alguna otra que no se considera tal y sí por *Normacef.com* y las otras bases de datos. Así, por ejemplo, no consideramos de contenido tributario las leyes de La Rioja sobre ampliación y concesión de créditos presupuestarios y endeudamiento, entre otras. En cambio, sí consideramos que deben incluirse en este trabajo por tener algún contenido tributario, la Ley 6/2009, de 15 de diciembre, de medidas fiscales; la Ley 5/2007, de 21 de diciembre, de presupuestos para 2008; la Ley 6/2001, de 14 de diciembre, de presupuestos para 2002; la Ley 6/2000, de 19 de diciembre, de presupuestos para 2001; la Ley 6/1999, de 20 de diciembre, de presupuestos para 2000; la Ley 1/1999, de 10 de febrero, de tasas por inspecciones animales; la Ley 11/1998, de 17 de diciembre, de presupuestos para 1999; la Ley 8/1997, de 22 de diciembre, de presupuestos para 1998; la Ley 4/1996, de 20 de diciembre, de modificación de tasas; la Ley 3/1992, de 9 de octubre, de tasas y precios públicos. En total, las disposiciones que resultan para La Rioja, con rango LEY, combinadas todas las bases de datos, es de **52 disposiciones**. Pueden consultarse en el Anexo I y II.

<sup>613</sup> En la búsqueda en *La Ley Digital 360* (búsqueda realizada el 24 de julio de 2017), el resultado para **País Vasco** con los parámetros del estudio, es de 84 disposiciones. En *Normacef.com* y demás bases de datos el resultado es de 25 disposiciones para los mismos parámetros. La diferencia se encuentra por la inclusión en *La Ley Digital 360* de alguna norma considerada como de contenido fiscal y la exclusión de alguna otra que no se considera tal y sí por *Normacef.com* y las otras bases de datos. Así, por ejemplo, no consideramos de contenido tributario las leyes del País Vasco sobre ampliación y concesión de créditos presupuestarios y endeudamiento, entre otras. En cambio, sí consideramos que deben incluirse en este trabajo por tener algún contenido tributario, la Ley 1/2013, de 10 de octubre, de aprendizaje a lo largo de la vida; la Ley 5/2012, de 23 de febrero, de entidades de previsión social voluntaria; la Ley 4/2008, de 19 de junio, de víctimas del terrorismo; la Ley 21/1997, de 23 de diciembre, de presupuestos para 1998; la Ley 10/1996, de 27 de diciembre, de presupuestos para 1997; la Ley 8/1992, de 23 de diciembre, de presupuestos para 1993; la Ley 6/1992, de 16 de octubre, del impuesto sobre el bingo; y la Ley 4/1991, de 8 de noviembre, del juego. En total, las disposiciones que resultan para País Vasco, con rango LEY, combinadas todas las bases de datos, es de **33 disposiciones**. Pueden consultarse en el Anexo I y II.

<sup>614</sup> En la búsqueda en *La Ley Digital 360* (búsqueda realizada el 24 de julio de 2017), el resultado para **País Valencia** con los parámetros del estudio, es de 54 disposiciones. En *Normacef.com* y demás bases de datos el resultado es de 51 disposiciones para los mismos parámetros. La diferencia se encuentra por la inclusión en *La Ley Digital 360* de alguna norma considerada como de contenido fiscal y la exclusión de alguna otra que no se considera tal y sí por *Normacef.com* y las otras bases de datos. Así, por ejemplo, no consideramos de contenido tributario las leyes de Valencia sobre ampliación y concesión de créditos presupuestarios y endeudamiento, entre otras. En cambio, sí consideramos que deben incluirse en este

- Rango LEY ORGÁNICA: 34 disposiciones<sup>615</sup>
- Rango REAL DECRETO-LEY: 175 disposiciones<sup>616</sup>
- Rango REAL DECRETO LEGISLATIVO: 20 disposiciones<sup>617</sup>
- Rango LEY FORAL: 174 disposiciones normativas de este rango (ámbito Comunidad Foral de Navarra)<sup>618</sup>.
- Rango DECRETO-LEY: 52 disposiciones normativas de este rango (ámbito autonómico de régimen común)<sup>619</sup>.
- Rango DECRETO LEGISLATIVO: 55 disposiciones normativas de este rango (ámbito de las distintas comunidades autónomas)<sup>620</sup>.

---

trabajo por tener algún contenido tributario, la Ley 14/1997, de 26 de diciembre, de medidas administrativas y financieras; la Ley 15/1997, de 29 de diciembre, de presupuestos para 1998; la Ley 12/1997, de 23 de diciembre, de tasas; la Ley 10/1997, de 26 de diciembre, de tasas por inspecciones de animales; la Ley 4/1996, de 30 de diciembre, de presupuestos para 1997; la Ley 8/1995, de 29 de diciembre, de medidas fiscales; y la Ley 7/1991, de 28 de diciembre, de presupuestos para 1991. En total, las disposiciones que resultan para Valencia, con rango LEY, combinadas todas las bases de datos, es de **58 disposiciones**. Pueden consultarse en el Anexo I y II.

<sup>615</sup> En la búsqueda de *Normacef.com* y el resto de base de datos el resultado es de 56 leyes orgánicas con contenido tributario, por lo que consideramos esta cifra en nuestro trabajo. La relación completa de leyes orgánicas con contenido tributario puede verse en el Anexo I y II.

<sup>616</sup> En la búsqueda de *Normacef.com* y el resto de base de datos el resultado es de 168 reales decretos-leyes con contenido tributario. En la búsqueda en *La Ley Digital 360* se incluyen reales decretos-leyes sobre créditos extraordinarios y otros que no tienen un contenido propiamente tributario. No obstante, aunque no aparecen en la búsqueda realizada en *Normacef.com* y el resto de bases de datos, sí deben incluirse en el resultado final, por tener algún contenido tributario, el Real Decreto-Ley 1/2010, de 5 de febrero, en materia de servicios de tránsito aéreo; el Real Decreto-Ley 6/2009, de 30 de abril, del sector energético; y el Real Decreto-Ley 9/2007, de 5 de octubre, de medidas urgentes por la sequía. En total, las disposiciones con rango REAL DECRETO-LEY, combinadas todas las bases de datos, con contenido tributario, es de **171 disposiciones**. Pueden consultarse en el Anexo I y II.

<sup>617</sup> En la búsqueda de *Normacef.com* y el resto de base de datos el resultado es de **22 reales decretos legislativos** con contenido tributario, por lo que consideramos esta cifra en nuestro trabajo.

<sup>618</sup> En la búsqueda de *Normacef.com* y el resto de base de datos el resultado es de **161 leyes forales** con contenido tributario, que consideramos la cifra más ajustada al objeto de nuestro estudio, pues en la búsqueda en *La Ley Digital 360* se incluyen leyes forales sobre créditos extraordinarios y otros aspectos que no tienen un contenido propiamente tributario.

<sup>619</sup> En la búsqueda de *Normacef.com* y el resto de base de datos el resultado es de 26 disposiciones con contenido tributario, de rango DECRETO-LEY autonómico. En la búsqueda en *La Ley Digital 360* se incluyen decretos-leyes sobre créditos extraordinarios y otros aspectos que no tienen un contenido propiamente tributario. No obstante, sí deben incluirse en los resultados de este trabajo, por tener algún contenido tributario, el Decreto-Ley 3/2015, de 3 de marzo, de Andalucía; el Decreto-Ley 14/2014, de 18 de noviembre, de Andalucía; y el Decreto-Ley 3/2012, de 19 de octubre, de Cataluña. En total, las disposiciones con rango DECRETO-LEY, con contenido tributario, combinadas todas las bases de datos, es de **29 disposiciones**. Pueden consultarse en los Anexos I y II.

<sup>620</sup> En la búsqueda de *Normacef.com* y el resto de base de datos el resultado es de 39 disposiciones con contenido tributario, de rango DECRETO LEGISLATIVO autonómico. En la búsqueda en *La Ley Digital 360* se incluyen decretos legislativos sobre aspectos financieros, presupuestarios y otros que no tienen un contenido propiamente tributario. No obstante, sí deben incluirse en los resultados de este trabajo, por tener algún contenido tributario, el Decreto Legislativo 2/1998, de 25 de junio, de Asturias; el Decreto Legislativo 3/2002, de 24 de diciembre, de Cataluña; el Decreto Legislativo 9/1994, de 13 de julio, de Cataluña; el Decreto Legislativo 1/1992, de 9 de septiembre, de Extremadura; el Decreto Legislativo 1/1999, de 7 de octubre, de Galicia; el Decreto Legislativo 1/1992, de 11 de abril, de Galicia; el Decreto Legislativo 36/1995, de 19 de mayo, de Murcia; y el Decreto Legislativo, de 26 de junio de 1991, de

## Territorios forales

- Rango NORMA FORAL: 578 disposiciones normativas de este rango<sup>621</sup> en materia tributaria (ámbito de los Territorios Históricos del País Vasco):
  - Álava: 239 disposiciones normativas de este rango
  - Bizkaia: 160 disposiciones normativas de este rango
  - Gipuzkoa: 179 disposiciones normativas de este rango
- Rango DECRETO FORAL-NORMA DE URGENCIA FISCAL: 7 disposiciones normativas de este rango<sup>622</sup> (ámbito del Territorio Histórico de Gipuzkoa)
- Rango DECRETO FORAL LEGISLATIVO: 39 disposiciones normativas de este rango<sup>623</sup> (ámbito de la Comunidad Foral de Navarra)
- Rango DECRETO FORAL NORMATIVO: 91 disposiciones normativas de este rango (ámbito de los Territorios Históricos del País Vasco)<sup>624</sup>:
  - Álava: 6 disposiciones normativas de este rango
  - Bizkaia: 82 disposiciones normativas de este rango
  - Gipuzkoa: 3 disposiciones normativas de este rango
- Rango DECRETO FORAL NORMA: 22 disposiciones normativas de este rango<sup>625</sup> (ámbito del Territorio Histórico de Gipuzkoa)
- Rango DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL: 85 disposiciones normativas de este rango (ámbito del Territorio Histórico de Álava)<sup>626</sup>

Por tanto, podemos hacer el siguiente resumen de los territorios forales, según *La Ley Digital 360*, con contenido tributario:

---

Valencia. En total, las disposiciones con rango DECRETO LEGISLATIVO, con contenido tributario, combinadas todas las bases de datos, es de **47 disposiciones**. Pueden consultarse en los Anexos I y II.

<sup>621</sup> El resultado obtenido en *La Ley Digital 360* es muy similar al que ofrecen el resto de bases de datos, aunque incluye algunas disposiciones que no tienen contenido estrictamente tributario, por lo que consideraremos el resultado final de **530 normas forales** con contenido tributario.

<sup>622</sup> Coincide el resultado ofrecido por con el de las otras bases de datos.

<sup>623</sup> En la búsqueda de normas de este rango en el resto de bases de datos el resultado es de **41 disposiciones** de este tipo. Pueden consultarse en el Anexo I.

<sup>624</sup> El resultado obtenido de normas de este rango en el resto de bases de datos es de 113 disposiciones de este tipo. Pueden consultarse en el Anexo I.

<sup>625</sup> El resultado obtenido de normas de este rango en el resto de bases de datos es de 23 disposiciones de este tipo. Pueden consultarse en el Anexo I.

<sup>626</sup> El resultado obtenido de normas de este rango en el resto de bases de datos es de 125 disposiciones de este tipo. Pueden consultarse en el Anexo I.



Territorios forales: 996 disposiciones normativas con rango superior:

- Álava: 239 normas forales + 6 decretos forales normativos + 85 decretos normativos de urgencia fiscal = 330 disposiciones
- Bizkaia: 160 normas forales + 82 decretos forales normativos = 242 disposiciones
- Gipuzkoa: 179 normas forales + 7 decretos forales-normas de urgencia fiscal + 3 decreto foral normativo + 22 decretos forales normas = 211 disposiciones
- Navarra: 174 leyes forales + 39 decretos forales legislativos = 213 disposiciones

## Normas de la Unión Europea

Nos limitaremos en este análisis, del mismo modo que hicimos con *Normacef.com*, a las dos formas principales de producción normativa en el ámbito de la Unión Europea (directivas y reglamentos):

- Rango DIRECTIVA: 120 disposiciones normativas de este rango<sup>627</sup> (ámbito de la Unión Europea)
- Rango REGLAMENTO: 2.210 disposiciones normativas de este rango<sup>628</sup> (ámbito de la Unión Europea)

<sup>627</sup> Esta búsqueda se ha realizado en *La Ley Digital 360* acotando por «Rango», con el término DIRECTIVA CE. Posteriormente, en el listado de resultados se afina la búsqueda nuevamente al rango DIRECTIVA, ámbito «Europea» y materia «Fiscal», para los años de 1990 a 2016. En la búsqueda realizada en *Normacef.com* y el resto de bases de datos, el resultado extraído fue de 100 disposiciones, más 2 propuestas de directivas. No obstante, el resultado de 120 disposiciones de *La Ley Digital 360* en este caso incluye algunas que no son propiamente directivas con contenido tributario. En cambio, sí consideramos procedente incluir otras normas de este rango, por tener algún contenido tributario. En concreto, la Directiva 2013/64/UE, de 17 de diciembre; la Directiva 2013/61/UE, de 17 de diciembre de 2013; la Directiva 2013/13/UE, de 13 de mayo de 2013; la Directiva 2011/76/UE, de 27 de septiembre de 2011; la Directiva 2009/55/CE, de 25 de mayo de 2009; la Directiva 2006/79/CE, de 5 de octubre de 2006; la Directiva 2006/38/CE, de 17 de mayo de 2006; la Directiva 2002/94/CE, de 9 de diciembre de 2002; la Directiva 2001/84/CE, de 27 de septiembre de 2001; la Directiva 2001/44/CE, de 15 de junio de 2001; la Directiva 2000/47/CE, de 20 de julio de 2000; la Directiva 1999/62/CE, de 17 de junio de 1999; y la Directiva 191/191/CEE, de 27 de marzo de 1991. Por tanto, el total de normas de este rango es de **113 disposiciones**, más 2 propuestas de directiva (115). Pueden consultarse en el Anexo I.

<sup>628</sup> Esta búsqueda se ha realizado en *La Ley Digital 360* acotando por «Rango», con el término REGLAMENTO CE. Posteriormente, en la lista de resultados se afina la búsqueda al ámbito «Europea», rango REGLAMENTO CE y materia «Fiscal», para los años de 1990 a 2016. El resultado de 2.210 documentos no es muy preciso, puesto que incluye cualquier disposición de este rango que tenga cualquier tipo de relación con aspectos financieros y aduaneros, como fijación de precios, aranceles, mercancías, etc., que no tienen estrictamente contenido tributario, por lo que este resultado es desechado para los efectos de este trabajo.

## Normas internacionales

- ACUERDOS: 56 disposiciones de este rango<sup>629</sup> (de ámbito internacional tributario)
- CANJE DE NOTAS: 22 disposiciones de este rango<sup>630</sup> (de ámbito internacional tributario)
- CANJE DE CARTAS: 2 disposiciones de este rango<sup>631</sup> (de ámbito internacional tributario)
- CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN: 83 disposiciones de este rango<sup>632</sup> (de ámbito internacional tributario)
- PROTOCOLO: 20 disposiciones de este rango<sup>633</sup> (de ámbito internacional tributario)

---

<sup>629</sup> Esta búsqueda se ha realizado en *La Ley Digital 360* acotando por «Rango», con el término ACUERDO INTERNACIONAL. Posteriormente, en el listado de resultados se afina la búsqueda nuevamente al rango ACUERDO INTERNACIONAL y materia «Fiscal», para los años de 1990 a 2016. En la búsqueda realizada en *Normacef.com* y el resto de bases de datos, el resultado extraído fue de 37 disposiciones. El resultado de 56 disposiciones en este caso incluye algunas que no son propiamente acuerdos internacionales con contenido tributario y otras que sí debieran incluirse. Así, se debe incluir como CANJE DE NOTAS el Intercambio de Cartas de Interpretación del convenio entre España y Marruecos, de 8 de julio de 2016. Se deben también incluir como ACUERDOS, por tener algún contenido tributario, el Acuerdo entre España y la República de Moldova, de 22 de octubre de 2013; el Acuerdo entre España y Japón, de 3 de octubre de 2013; el Acuerdo entre la Comunidad Europea y la República de Sudáfrica, de 11 de octubre de 1999; el Acuerdo entre la Comunidad Europea y la República de Tayikistán, de 11 de octubre de 2004; el Acuerdo entre España y Albania, de 20 de mayo de 2009, en materia aduanera; el Acuerdo entre la Comunidad Europea y Albania, de 12 de junio de 2006; el Acuerdo entre España y Portugal, de 19 de noviembre de 2005; el Acuerdo entre la Comunidad Europea y Croacia, de 29 de octubre de 2001; el Acuerdo entre España y Albania, de 10 de abril de 2003; el Acuerdo entre España y Cuba, de 8 de agosto de 2001; el Acuerdo entre España y Turquía de 3 de mayo de 2001; y el Acuerdo entre España y Rusia, de 14 de junio de 2000. El total de normas de este rango de ACUERDO será en total de **49 disposiciones**. Pueden consultarse en el Anexo I.

<sup>630</sup> Esta búsqueda se ha realizado en *La Ley Digital 360* acotando por «Rango», con el término CANJE DE NOTAS. Posteriormente, en el listado de resultados se afina la búsqueda nuevamente al rango CANJE DE NOTAS y materia «Fiscal», para los años de 1990 a 2016. En la búsqueda realizada en *Normacef.com* y el resto de bases de datos, el resultado extraído fue de 19 disposiciones. No obstante, el resultado de 22 disposiciones de *La Ley Digital 360* en este caso incluye algunas que no son propiamente CANJES DE NOTAS con contenido tributario o simplemente la repetición de la norma por entrada en vigor. Por tanto, el total de normas de este rango es de **19 disposiciones**. Pueden consultarse en el Anexo I.

<sup>631</sup> Esta búsqueda se ha realizado en *La Ley Digital 360* acotando por «Rango», con el término CANJE DE CARTAS. Posteriormente, en el listado de resultados se afina la búsqueda nuevamente al rango CANJE DE CARTAS y materia «Fiscal», para los años de 1990 a 2016. En la búsqueda realizada en *Normacef.com* el resultado extraído fue de 1 disposición. *ElDerecho.com* y *La Ley Digital 360* incluyen además el Intercambio de cartas, de 1 de marzo y 22 de abril de 2005, relativo a la aplicación del Convenio para evitar la doble imposición entre España y Francia, hecho en Madrid el 10 de octubre de 1995. Y debe incluirse también el Intercambio de cartas interpretativas entre España y Marruecos, de 8 de julio de 2016, sobre el Convenio para evitar la doble imposición, que recoge *La Ley Digital 360* como CANJE DE NOTAS. Por tanto, el resultado final de normas de este rango es de **3 disposiciones**. Pueden consultarse en el Anexo I.

<sup>632</sup> Esta búsqueda se ha realizado en *La Ley Digital 360* acotando por «Rango», con el término CONVENIO INTERNACIONAL. Posteriormente, en el listado de resultados se afina la búsqueda nuevamente al rango CONVENIO INTERNACIONAL y materia «Fiscal», para los años de 1990 a 2016. En la búsqueda realizada en *Normacef.com* y el resto de bases de datos, el resultado extraído fue de 79 disposiciones. No obstante, el resultado de 22 disposiciones de *La Ley Digital 360* en este caso incluye algunas que no son propiamente CANJES DE NOTAS con contenido tributario o simplemente la repetición de la norma por entrada en vigor. Por tanto, el total de normas de este rango es de **79 disposiciones**. Pueden consultarse en el Anexo I.

<sup>633</sup> Esta búsqueda se ha realizado en *La Ley Digital 360* acotando por «Rango», con el término PROTOCOLO. Posteriormente, en el listado de resultados se afina la búsqueda nuevamente al rango PROTOCOLO, ámbito «Internacional» y materia «Fiscal», para los años de 1990 a 2016. En la búsqueda realizada en *Normacef.com* y el resto de bases de datos, el resultado extraído fue de 12 disposiciones. No obstante, el resultado de 20 disposiciones de *La Ley Digital 360* en este caso incluye algunas que no son propiamente PROTOCOLOS con contenido tributario. Por tanto, el total de normas de este rango es de **12 disposiciones**. Pueden consultarse en el Anexo I.





## **Resumen**

### **Total de disposiciones con rango superior<sup>634</sup>: 3.082 disposiciones publicadas**

- Rango de ley: 1.805 disposiciones<sup>635</sup>
- Unión Europea: 318 disposiciones<sup>636</sup>
- Normas internacionales: 162 disposiciones<sup>637</sup>
- Territorios Forales País Vasco: 798 disposiciones<sup>638</sup>

Del total anterior, **1.134 disposiciones tienen ámbito estatal**, es decir, son de aplicación en el denominado territorio común del sistema tributario estatal<sup>639</sup>, excluyendo por tanto las emanadas de los llamados territorios forales (1.000 disposiciones<sup>640</sup>) y las de ámbito exclusivamente autonómico (948 disposiciones<sup>641</sup>),

---

<sup>634</sup> Si bien no podemos hablar propiamente de que todas estas disposiciones tengan rango de ley, puesto que no lo tienen estrictamente hablando ni las normas de la Unión Europea (reglamentos y directivas), ni las normas de los Territorios Históricos del País Vasco (sí las Leyes Forales de Navarra), sin embargo, en cuanto gozan de prioridad y preferencia, en el caso de las europeas, o en cuanto son las normas superiores en la regulación del sistema tributario de los Territorios Forales del País Vasco, con una función equivalente a la ley, deben ser todas ellas incluidas en este cálculo global de normas de rango superior, puesto que es lo más coherente con el objeto de este estudio, que pretende analizar la producción normativa del sistema tributario aplicable en España.

<sup>635</sup> Es el resultado de sumar: 1.277 leyes estatales y autonómicas (405+872) + 56 leyes orgánicas + 171 reales decretos-leyes + 22 reales decretos legislativos + 29 decretos-leyes autonómicos + 47 decretos legislativos autonómicos + 161 leyes forales (Navarra) + 41 decretos forales legislativos (Navarra).

<sup>636</sup> Incluimos en este cálculo todas las disposiciones anteriormente enumeradas: reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y conclusiones. La producción «normativa» de la UE abarca múltiples formas. Recordamos que se distingue un Derecho originario, de la Unión Europea, constituido fundamentalmente por los Tratados Constitutivos, y de un Derecho derivado, constituido por todo el elenco de normas emanadas de las distintas instituciones europeas. En el seno de dicho Derecho derivado se distingue también un *hard law*, que está compuesto, con carácter general, por las normas que esencialmente son obligatorias para todos los Estados miembros (reglamentos y directivas), y por un *soft law*, o normas distintas de las anteriores de carácter orientativo no directamente obligatorio, que suelen ser recomendaciones, indicaciones, interpretaciones, exhortaciones, criterios de actuación o sugerencias de regulación, más o menos vinculantes para los Estados miembros, muchas de las cuales tienen dudoso encaje en el concepto de normas de carácter general. Incluso, la terminología también es importante, puesto que pueden identificarse distintos tipos de contenidos en disposiciones aparentemente del mismo rango; por ejemplo, existen reglamentos y reglamentos de ejecución, teniendo estos últimos un carácter principalmente interpretativo de aquellos. No obstante, salvando matizaciones y a efectos de este trabajo, con independencia de sus relaciones intrínsecas y del rango que pueda asignársele a cada tipo, todas son normas emanadas de la Unión Europea, por lo que consideraremos todos ellos formalmente como reglamentos. Por ello, hemos optado por cuantificar los cinco tipos señalados (reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y conclusiones), por constituir reglas de conducta a seguir por los Estados y los ciudadanos y, por tanto, tener cierto carácter normativo. En cualquier caso, la producción de reglamentos y directivas sería de 244 disposiciones (115 directivas + 129 reglamentos), sobre las que no puede haber ninguna duda, a lo que habría que sumar otras 74 disposiciones de diverso alcance, pero con contenido tributario (68 decisiones + 5 recomendaciones + 1 conclusión), lo que da el total computado de 318 disposiciones de la Unión Europea con contenido tributario.

<sup>637</sup> Las normas internacionales, acuerdos y convenios internacionales, tienen rango de ley a partir de su publicación íntegra en el Boletín Oficial del Estado, en cuyo momento pasan a formar parte del ordenamiento interno (artículo, en adelante, art., 96 CE).

<sup>638</sup> Es el resultado de sumar: 356 disposiciones (Álava) + 250 disposiciones (Bizkaia) + 192 disposiciones (Gipuzkoa) = 798 disposiciones normativas de rango superior. Se excluyen en este cálculo las leyes forales (161) y decretos forales legislativos (41) de Navarra, que sí tienen propiamente rango de ley. Sumada la legislación foral de Navarra, el resultado de normas superiores de ámbito foral (País Vasco + Navarra) sería de 1.000 disposiciones. Pero no se incluyen aquí las leyes forales y decretos forales legislativos de Navarra, por haberlos incluido ya en el cálculo de «disposiciones con rango de ley».

<sup>639</sup> Incluimos, entre otras, las leyes orgánicas que modifican Estatutos de Autonomía, en cuanto son leyes aprobadas por las Cortes Generales.

<sup>640</sup> Sería la suma de toda la producción de rango superior de los territorios denominados forales (Territorios Forales del País Vasco y Navarra): 356 disposiciones (Álava) + 250 disposiciones (Bizkaia) + 192 disposiciones (Gipuzkoa) + 202 disposiciones (Navarra) = 1.000 disposiciones.

pero incluyendo las normas europeas (318 disposiciones), que tienen aplicación en todo el territorio del Estado, así como las normas internacionales, como acuerdos, protocolos y convenios internacionales (162 disposiciones), las cuales, una vez publicadas íntegramente en el Boletín Oficial del Estado, pasan a formar parte del ordenamiento interno, teniendo el mismo rango que la ley, con carácter general.

Lo vamos a resumir en los siguientes cuadros:

Resultados			
Ámbito de aplicación	Disposiciones con rango superior		Denominación oficial
<b>Total</b>	<b>3.082</b>		
Estado <sup>642</sup>	<b>1.134</b>		
		405	Ley
		56	Ley Orgánica
		171	Real Decreto-Ley
		22	Real Decreto Legislativo
		129	Reglamento UE
		115	Directiva UE
		68	Decisiones UE
		5	Recomendaciones UE
		1	Conclusiones UE
		49	Acuerdos internacionales
		19	Canje de Notas
		3	Canje de Cartas
		79	Convenios internacionales
		12	Protocolos
Comunidades autónomas	<b>948</b>		
		872	Ley
		29	Decreto-Ley
		47	Decreto Legislativo
Territorios forales	<b>1.000</b>		
		161	Ley Foral (Navarra)
		530	Norma Foral
		7	Decreto Foral-Norma de Urgencia Fiscal (Gipuzkoa)
		41	Decreto Foral Legislativo (Navarra)
		113	Decreto Foral Normativo
		23	Decreto Foral Norma (Gipuzkoa)
		125	Decreto Normativo de Urgencia Fiscal (Álava)

Cuadro VIII.1. Disposiciones con rango de ley y superior con contenido tributario. 1990 a 2016.

<sup>641</sup> Sería la suma de 872 disposiciones con rango LEY autonómicas, más 29 DECRETOS-LEYES autonómicos, más 47 DECRETOS LEGISLATIVOS autonómicos = 948 disposiciones. A ellas habría que sumar las disposiciones de Navarra, como comunidad autónoma uniprovincial, pero estas normas las computamos entre las de los territorios forales. Si se incluyen, en cambio, en estas 948 disposiciones, las dictadas por la Comunidad Autónoma del País Vasco, como tal comunidad autónoma, y, por tanto, no incluidas entre las disposiciones forales.

<sup>642</sup> Indicamos con «Estado» tanto el ámbito del llamado «territorio común», excluyendo los territorios forales y las normas de ámbito exclusivamente autonómico, como también aquellas normas de la Unión Europea (en adelante, UE) que pueden tener aplicación en todo el territorio del Estado español. Asimismo, por ser de aplicación a todo el Estado, se incluyen en este ámbito «Estatat» todos los acuerdos y convenios internacionales, por tener rango legal a partir de su publicación íntegra en el Boletín Oficial del Estado, en cuyo momento pasan a formar parte del ordenamiento interno.

Resultados			
Comunidades autónomas			
Comunidades autónomas	Disposiciones con rango de Ley		Denominación oficial
<b>Total</b>	<b>948</b>		
		872	Ley
		29	Decreto-Ley
		47	Decreto-Legislativo
<b>1. Andalucía</b>	<b>60</b>		
		48	Ley
		10	Decreto-Ley
		2	Decreto-Legislativo
<b>2. Aragón</b>	<b>62</b>		
		57	Ley
			Decreto-Ley
		5	Decreto-Legislativo
<b>3. Asturias</b>	<b>44</b>		
		40	Ley
			Decreto-Ley
		4	Decreto-Legislativo
<b>4. Baleares</b>	<b>74</b>		
		67	Ley
		4	Decreto-Ley
		3	Decreto-Legislativo
<b>5. Canarias</b>	<b>62</b>		
		60	Ley
			Decreto-Ley
		2	Decreto-Legislativo
<b>6. Cantabria</b>	<b>59</b>		
		58	Ley
			Decreto-Ley
		1	Decreto-Legislativo
<b>7. Castilla y León</b>	<b>51</b>		
		48	Ley
			Decreto-Ley
		3	Decreto-Legislativo
<b>8. Castilla-La Mancha</b>	<b>52</b>		
		51	Ley
			Decreto-Ley
		1	Decreto-Legislativo
<b>9. Cataluña</b>	<b>88</b>		
		75	Ley
		7	Decreto-Ley
		6	Decreto-Legislativo
<b>10. Extremadura</b>	<b>52</b>		
		47	Ley
		1	Decreto-Ley
		4	Decreto-Legislativo
<b>11. Galicia</b>	<b>58</b>		
		55	Ley
			Decreto-Ley
		3	Decreto-Legislativo
<b>12. Madrid</b>	<b>57</b>		
		55	Ley
			Decreto-Ley
		2	Decreto-Legislativo
<b>13. Murcia</b>	<b>77</b>		
		68	Ley
		4	Decreto-Ley
		5	Decreto-Legislativo
<b>14. Navarra</b>	<b>202<sup>643</sup></b>		

<sup>643</sup> La producción normativa de Navarra se computa dentro de los territorios forales, al ser comunidad autónoma uniprovincial, incluyendo toda su legislación dentro del sistema tributario foral navarro. Por tanto,

		161	Ley Foral
		41	Decreto Foral Legislativo
<b>15. País Vasco</b>	<b>35</b>		
		33	Ley
			Decreto-Ley
		2	Decreto-Legislativo
<b>16. La Rioja</b>	<b>52</b>		
		52	Ley
			Decreto-Ley
			Decreto-Legislativo
<b>17. Valencia</b>	<b>65</b>		
		58	Ley
		3	Decreto-Ley
		4	Decreto-Legislativo

Cuadro VIII.2 Disposiciones con rango de ley de las comunidades autónomas con contenido tributario. 1990 a 2016.

Resultados			
Territorios forales			
Territorios históricos	Disposiciones con rango de Ley		Denominación oficial
<b>Total</b>	<b>1.000</b>		
Álava	<b>356</b>		
		207	Norma Foral
		24	Decreto Foral Normativo
		125	Decreto Normativo de Urgencia Fiscal
Bizkaia	<b>250</b>		
		164	Norma Foral
		86	Decreto Foral Normativo
Gipuzkoa	<b>192</b>		
		159	Norma Foral
		3	Decreto Foral Normativo
		7	Decreto Foral-Norma de Urgencia Fiscal
		23	Decreto Foral Norma
Navarra	<b>202</b>		
		161	Ley Foral (Navarra)
		41	Decreto Foral Legislativo (Navarra)

Cuadro VIII.3 Disposiciones con rango de ley y superior de los territorios forales con contenido tributario. 1990 a 2016

las 202 disposiciones de Navarra reflejadas no se incluyen entre las 872 disposiciones con rango de ley que atribuimos a las comunidades autónomas. Se diferencia Navarra del País Vasco, puesto que en este los territorios históricos (Álava, Bizkaia y Gipuzkoa) desarrollan el sistema tributario foral, pero además la Comunidad Autónoma del País Vasco dicta también sus propias normas tributarias, en determinados supuestos y conceptos, para todo su ámbito autonómico, fuera del sistema foral. Estas disposiciones con rango de ley emanadas directamente de la Comunidad Autónoma del País Vasco, sí se computan entre las 949 que atribuimos a las comunidades autónomas.

### **Disposiciones con rango reglamentario y otras disposiciones administrativas**

Analizaremos a continuación el resto de disposiciones normativas que no tengan rango de ley, es decir, **rango reglamentario** en sus diferentes niveles, de los distintos ámbitos de competencia (Estado, comunidades autónomas de régimen común y territorios forales).

#### **NORMACEF**

(<http://www.normacef.com> o <http://www.normacef.es>)

- Rango REAL DECRETO: 443 disposiciones normativas de este rango<sup>644</sup> (ámbito estatal).
- Rango DECRETO: 432 disposiciones normativas de este rango<sup>645</sup> (ámbito autonómico). Por comunidades autónomas podemos hacer la siguiente distinción:
  - Andalucía: 11 disposiciones<sup>646</sup>

---

<sup>644</sup> En *Normacef.com* la búsqueda se ha realizado insertando en «Rango» el concepto REAL DECRETO, pero el resultado incluye también los rangos REAL DECRETO-LEY (190) y REAL DECRETO LEGISLATIVO (29), por lo que el resultado se obtiene del total ofrecido por la base de datos (809) menos el número de estos rangos anteriormente obtenidos (219), igual a 590. No obstante, de ellos, muchos no tienen contenido tributario directo, por tener contenido contable o financiero o de otro ámbito, por lo que deben ser excluidos del cómputo de este estudio. En concreto, se excluyen los siguientes Reales Decretos (en adelante, RR.DD.): 742/2016, 7/2016, 602/2016, 1171/2015, 773/2015, 421/2015, 193/2015, 109/2015, 84/2015, 1106/2014, 550/2014, 1046/2013, 892/2013, 1717/2012, 1698/2012, 1559/2012, 1336/2012, 1333/2012, 778/2012, 1/2012, 1888/2011, 1517/2011, 1492/2011, 1491/2011, 1490/2011, 771/2011, 1795/2010, 1736/2010, 1713/2010, 1282/2010, 1260/2010, 1159/2010, 764/2010, 305/2010, 201/2010, 4/2010, 3/2010, 2030/2009, 1961/2009, 1821/2009, 1820/2009, 1818/2009, 1299/2009, 1298/2009, 1083/2009, 366/2009, 2128/2008, 2066/2008, 2015/2008, 1318/2008, 1317/2008, 322/2008, 217/2008, 216/2008, 158/2008, 1763/2007, 1720/2007, 1684/2007, 1611/2007, 1515/2007, 1514/2007, 1472/2007, 1463/2007, 1361/2007, 1066/2007, 659/2007, 364/2007, 362/2007, 239/2007, 1632/2006, 419/2006, 252/2006, 1613/2005, 1337/2005, 1332/2005, 1156/2005, 951/2005, 938/2005, 801/2005, 686/2005, 685/2005, 2388/2004, 2295/2004, 298/2004, 297/2004, 1793/2003, 1740/2003, 1042/2003, 378/2003, 331/2003, 330/2003, 180/2003, 1430/2002, 1426/2002, 162/2002, 1/2002, 1466/2001, 1412/2001, 578/2001, 115/2001, 7/2001, 3476/2000, 1190/2000, 996/2000, 2067/1999, 2065/1999, 1829/1999, 1251/1999, 2814/1998, 2817/1998, 2114/1998, 2812/1998, 1867/1998, 1351/1998, 1186/1998, 931/1998, 437/1998, 339/1998, 295/1998, 2015/1997, 2014/1997, 1644/1997, 1133/1997, 572/1997, 2656/1996, 343/1996, 81/1996, 405/1996, 2199/1995, 2188/1995, 1049/1995, 2548/1994, 917/1994, 64/1994, 2318/1993, 726/1993, 429/1993, 135/1993, 84/1993, 44/1993, 1560/1992, 3/1992, 1932/1991, 1815/1991, 1814/1991, 8/1991, 1636/1990, 1643/1990, 170/1990. Por tanto, el número final de disposiciones de rango REAL DECRETO, con contenido tributario, es de 443.

<sup>645</sup> En *Normacef.com* la búsqueda se ha realizado insertando en «Rango» el concepto DECRETO, pero el resultado incluye también los rangos REAL DECRETO (590), DECRETO FORAL (1.351), DECRETO FORAL-NORMA (21), DECRETO FORAL NORMA DE URGENCIA FISCAL (7), DECRETO FORAL LEGISLATIVO (39), DECRETO FORAL NORMATIVO (103), DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL (121), REAL DECRETO-LEY (190), REAL DECRETO LEGISLATIVO (29), DECRETO-LEY (29) y DECRETO LEGISLATIVO (40), por lo que el resultado se obtiene del total ofrecido por la base de datos (2.963) menos el número de estos rangos anteriormente obtenidos (2.465), igual a 443 disposiciones, de las cuales 11 de ellas carecen de contenido específicamente tributario, por lo que el resultado final es de 432 disposiciones autonómicas de este rango.

<sup>646</sup> En *Normacef.com*, la búsqueda para **Andalucía** se ha realizado mediante una combinación: primero, insertando en «Rango» el concepto DECRETO, y en publicación «BOJA», que arroja un resultado de 22 documentos, a los que hay que restar 9 decretos-leyes (8 con contenido tributario) y 2 decretos legislativos de la Comunidad de Andalucía, lo que da un resultado neto de 11 disposiciones; segundo, dejando en blanco el campo de «Publicación» y añadiendo en «Título» la palabra «Andalucía», que arroja un resultado de 27 documentos, a los que hay que restar 9 DECRETOS LEYES, 2 DECRETOS LEGISLATIVOS, 4 REALES

- Aragón: 17 disposiciones<sup>647</sup>
- Asturias: 37 disposiciones<sup>648</sup>
- Baleares: 47 disposiciones<sup>649</sup>
- Canarias: 93 disposiciones<sup>650</sup>
- Cantabria: 13 disposiciones<sup>651</sup>
- Castilla y León: 13 disposiciones<sup>652</sup>

---

DECRETOS-LEYES sobre Andalucía y un REAL DECRETO, lo que da un resultado neto, igualmente, de 11 DECRETOS de Andalucía con contenido tributario.

<sup>647</sup> En *Normacef.com*, la búsqueda para **Aragón** se ha realizado mediante una combinación: primero, insertando en «Rango» el concepto DECRETO, y en «Publicación» «BOA», que arroja un resultado de 22 documentos, a los que hay que restar 5 decretos legislativos de la Comunidad de Aragón, lo que da un resultado neto de 17 disposiciones; segundo, dejando en blanco el campo de «Publicación» y añadiendo en «Título» la palabra «Aragón», que arroja un resultado de 23 documentos, a los que hay que restar 5 decretos legislativos y 1 real decreto-ley sobre Aragón, lo que da un resultado neto, igualmente, de 17 decretos de Aragón con contenido tributario.

<sup>648</sup> En *Normacef.com*, la búsqueda para **Asturias** se ha realizado mediante una combinación: primero, insertando en «Rango» el concepto DECRETO, y en «Publicación» «BOPA», que arroja un resultado de 40 documentos, a los que hay que restar 3 decretos legislativos de la comunidad del Principado de Asturias, lo que da un resultado neto de 37 disposiciones; segundo, dejando en blanco el campo de «Publicación» y añadiendo en «Título» la palabra «Asturias», que arroja un resultado de 41 documentos, a los que hay que restar 3 decretos legislativos y 1 real decreto-ley sobre Asturias, lo que da un resultado neto, igualmente, de 37 decretos de Asturias con contenido tributario.

<sup>649</sup> En *Normacef.com*, la búsqueda para **Baleares** se ha realizado mediante una combinación: primero, insertando en «Rango» el concepto DECRETO, y en «Publicación» una doble alternativa, puesto que esta comunidad tuvo dos denominaciones para su boletín oficial: como «BOIB», arroja un resultado de 47 documentos, a los que hay que restar 4 decretos legislativos (3 con contenido tributario) y 4 decretos leyes de la Comunidad de las Illes Balears, lo que da un resultado neto de 39 disposiciones; y como «BOCAIB», arroja un resultado de 8 documentos, todos DECRETOS de esta comunidad autónoma, por lo que el neto total se sitúa en 47 disposiciones. En segundo lugar, se realiza la búsqueda dejando en blanco el campo de «Publicación» y añadiendo en «Título» la palabra «Balear\*», que arroja un resultado de 57 documentos, a los que hay que restar 4 decretos leyes, 4 decretos legislativos, 1 real decreto-ley y 1 real decreto sobre las Illes Balears, lo que da un resultado neto, igualmente, de 47 decretos de Baleares con contenido tributario.

<sup>650</sup> En *Normacef.com*, la búsqueda para **Canarias** se ha realizado mediante una combinación: primero, insertando en «Rango» el concepto DECRETO, y en «Publicación» una doble alternativa, puesto que esta comunidad tuvo dos denominaciones para su boletín oficial: como «BOCA», arroja un resultado de 72 documentos, a los que hay que restar 2 decretos legislativos de la comunidad autónoma de Canarias, lo que da un resultado neto de 70 disposiciones; y como «BOC», arroja un resultado de 41 documentos, de los que hay que restar 15 documentos (14 decretos y 1 decreto legislativo) que corresponden a la Comunidad Autónoma de Cantabria, que tiene también para su boletín oficial la misma denominación «BOC», lo que da un resultado de 26 disposiciones, por lo que el neto total (70+26) se sitúa en 96 disposiciones de la Comunidad Autónoma de Canarias. En segundo lugar, se realiza la búsqueda dejando en blanco el campo de «Publicación» y añadiendo en «Título» la palabra «Canari\*», que arroja un resultado de 118 documentos, a los que hay que restar 2 decretos legislativos (D-Leg. 1/2009 y D-Leg. 1/1994), 13 reales decretos-leyes sobre Canarias (RD-Ley 12/2015, 15/2014, 7/2007, 12/2006, 14/2005, 1/2002, 2/2000, 4/1999, 7/1998, 3/1996, 21/1993, 7/1993 y 5/1991) y 11 reales decretos sobre Canarias, y hay que sumar 4 documentos que no contienen «Canari\*» en su título, pero que emanan de la comunidad autónoma (Decretos 39/2002, 157/2001, 102/2001 y 1/2001) con contenido tributario, lo que da un resultado neto, igualmente, de 96 decretos de Canarias con contenido fiscal.

<sup>651</sup> En *Normacef.com*, la búsqueda para **Cantabria** se ha realizado mediante una combinación: primero, insertando en «Rango» el concepto DECRETO, y en «Publicación» «BOC», que arroja un resultado de 41 documentos, a los que hay que restar 1 decreto legislativo de la comunidad autónoma de Cantabria y 26 documentos de la comunidad autónoma de Canarias, cuyo boletín tuvo durante un período la misma denominación, «BOC», lo que da un resultado neto de 14 disposiciones. No obstante, hay que restar el Decreto 80/2016, de 22 de diciembre, por carecer de contenido tributario, lo que da un resultado final de 13 decretos de Cantabria de contenido fiscal; En segundo lugar, se realiza la búsqueda dejando en blanco el campo de «Publicación» y añadiendo en «Título» la palabra «Cantabria», que arroja un resultado de 18 documentos, a los que hay que restar 1 decreto legislativo, 1 real decreto y 2 reales decretos-leyes sobre Cantabria y 1 decreto de la comunidad autónoma (80/2016) que carece de contenido tributario, lo que da un resultado neto, igualmente, de 13 decretos de Cantabria con contenido fiscal.

<sup>652</sup> En *Normacef.com*, la búsqueda para **Castilla y León** se ha realizado mediante una combinación: primero, insertando en «Rango» el concepto DECRETO, y en «Publicación» «BOCL», que arroja un resultado de 17 documentos, a los que hay que restar 3 decretos legislativos y 1 decreto-ley de la Comunidad Autónoma de Castilla y León (D-Ley 1/2012, sin contenido tributario) y el Decreto 46/2016, de 29 de diciembre, que carece igualmente de contenido tributario, lo que da un resultado neto de 12 disposiciones, si bien hay que sumar el Decreto 31/2011, de 7 de julio, que sí tiene contenido tributario y no aparece en la



- Castilla-La Mancha: 17 disposiciones<sup>653</sup>
- Cataluña: 39 disposiciones<sup>654</sup>
- Extremadura: 27 disposiciones<sup>655</sup>
- Galicia: 36 disposiciones<sup>656</sup>
- Madrid: 19 disposiciones<sup>657</sup>
- Murcia: 26 disposiciones<sup>658</sup>

búsqueda por el BOCL, lo que da un resultado total de 13 disposiciones de este rango. En segundo lugar, se realiza la búsqueda dejando en blanco el campo de «Publicación» y añadiendo en «Título» la palabra «Castilla y León», que arroja un resultado de 20 documentos, a los que hay que restar 3 decretos legislativos y 1 decreto-ley de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, y 2 Reales Decretos-Leyes sobre Cantabria, así como el Decreto 46/2016, que carece de contenido tributario. Todo ello arroja un resultado neto igualmente de 13 decretos con contenido fiscal para la Comunidad Autónoma de Castilla y León.

<sup>653</sup> En *Normacef.com*, la búsqueda para **Castilla-La Mancha** se ha realizado mediante una combinación: primero, insertando en «Rango» el concepto DECRETO, y en «Publicación» «DOCM», que arroja un resultado de 19 documentos, a los que hay que restar 1 decreto legislativo de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha (D-Leg. 1/2002, sin contenido tributario), así como el Decreto 82/2016, de 27 de diciembre, que ofrece la búsqueda, pero que carece también de contenido tributario, lo que da un resultado neto de 17 disposiciones de este rango. En segundo lugar, se realiza la búsqueda dejando en blanco el campo de «Publicación» y añadiendo en «Título» la palabra «Castilla-La Mancha», que arroja un resultado de 19 documentos, a los que hay que restar igualmente 1 Decreto Legislativo (1/2002) y 1 Decreto (82/2016) que carece de contenido fiscal, lo que da un resultado neto, del mismo modo, de 17 decretos de Castilla-La Mancha con contenido tributario.

<sup>654</sup> En *Normacef.com*, la búsqueda para **Cataluña** se ha realizado mediante una combinación: primero, insertando en «Rango» el concepto DECRETO, y en «Publicación» «DOGC», que arroja un resultado de 52 documentos, a los que hay que restar 7 decretos leyes (el Decreto 1/2012 sin contenido tributario) y 4 decretos legislativos de la Comunidad Autónoma de Cataluña, 1 real decreto estatal sobre Cataluña, y 1 decreto de Cataluña (331/2016, de 20 de diciembre), que carece de contenido tributario, lo que da un resultado neto de 39 disposiciones de este rango. En segundo lugar, la búsqueda se realiza dejando en blanco el campo de «Publicación» y añadiendo en «Título» la palabra «Catalu\*», que arroja un resultado de 55 documentos, a los que hay que restar 7 decretos leyes y 4 decretos legislativos de la comunidad, así como 1 real decreto, 3 reales decretos-leyes sobre Cataluña, así como el Decreto 331/2016, que carece de contenido fiscal, lo que da un resultado neto, del mismo modo, de 39 decretos de Cataluña con contenido tributario.

<sup>655</sup> En *Normacef.com*, la búsqueda para **Extremadura** se ha realizado mediante una combinación: primero, insertando en «Rango» el concepto DECRETO, y en «Publicación» «DOE», que arroja un resultado de 31 documentos, a los que hay que restar 1 decreto-ley y 3 decretos legislativos de la Comunidad Autónoma de Extremadura, lo que da un resultado neto de 27 disposiciones de este rango. En segundo lugar, la búsqueda se realiza dejando en blanco el campo de «Publicación» y añadiendo en «Título» la palabra «Extrem\*», que arroja un resultado de 33 documentos, a los que hay que restar 1 decreto-ley y 3 decretos legislativos de la comunidad, así como 2 reales decretos-leyes sobre Extremadura, lo que da un resultado neto, del mismo modo, de 27 decretos de Extremadura con contenido tributario.

<sup>656</sup> En *Normacef.com*, la búsqueda para **Galicia** se ha realizado mediante una combinación: primero, insertando en «Rango» el concepto DECRETO, y en «Publicación» «DOG», que arroja un resultado de 38 documentos, a los que hay que restar 1 decreto legislativo de la Comunidad Autónoma de Galicia, así como el Decreto 189/2016, de 29 de diciembre, que aparece en la búsqueda pero que no tiene contenido tributario, lo que da un resultado neto de 36 disposiciones de este rango. En segundo lugar, la búsqueda se realiza dejando en blanco el campo de «Publicación» y añadiendo en «Título» la palabra «Gal\*», que arroja un resultado de 43 documentos, a los que hay que restar 1 decreto legislativo de la comunidad, así como 2 reales decretos-leyes y 2 reales decretos sobre Galicia, 1 decreto foral (referente a «Galdakao») y el Decreto 189/2016, sin contenido tributario, lo que da un resultado neto, también, de 36 decretos de Galicia con contenido fiscal.

<sup>657</sup> En *Normacef.com*, la búsqueda para **Madrid** se ha realizado mediante una combinación: primero, insertando en «Rango» el concepto DECRETO, y en «Publicación» «BOCM», que arroja un resultado de 22 documentos, a los que hay que restar 2 decretos legislativos de la Comunidad Autónoma de Madrid, y el Decreto 140/2016, de 30 de diciembre, que aparece en la búsqueda pero que carece de contenido tributario, lo que da un resultado neto de 19 disposiciones de este rango. En segundo lugar, la búsqueda se realiza dejando en blanco el campo de «Publicación» y añadiendo en «Título» la palabra «Madri\*», que arroja un resultado de 25 documentos, a los que hay que restar 2 decretos legislativos de la Comunidad, así como 3 reales decretos estatales sobre Madrid y el Decreto de Madrid 140/2016, que carece de contenido fiscal, lo que da un resultado neto, también, de 19 decretos de Madrid con contenido tributario.

<sup>658</sup> En *Normacef.com*, la búsqueda para **Murcia** se ha realizado mediante una combinación: primero, insertando en «Rango» el concepto DECRETO, y en «Publicación» «BORM», que arroja un resultado de 34 documentos, a los que hay que restar 4 decretos legislativos y 4 decretos-leyes de la Comunidad Autónoma de Murcia, lo que da un resultado neto de 26 disposiciones de este rango. En segundo lugar, la búsqueda se realiza dejando en blanco el campo de «Publicación» y añadiendo en «Título» la palabra «Murcia\*», que arroja un resultado de 39 documentos, a los que hay que restar 4 decretos legislativos y 4 decretos-leyes

- Navarra: 0 disposiciones<sup>659</sup>
  - País Vasco: 5 disposiciones<sup>660</sup>
  - La Rioja: 8 disposiciones<sup>661</sup>
  - Valencia: 24 disposiciones<sup>662</sup>
- Rango DECRETO FORAL: 1.351<sup>663</sup> disposiciones normativas de este rango<sup>664</sup> (territorios históricos: Álava, Bizkaia, Gipuzkoa y Navarra):
    - Álava: 399 disposiciones<sup>665</sup>
    - Bizkaia: 347 disposiciones<sup>666</sup>

de la Comunidad, así como 5 Reales Decretos-Leyes sobre Murcia, lo que da un resultado neto, también, de 26 decretos de Murcia con contenido tributario.

<sup>659</sup> Las normas de este tipo emanadas por la Comunidad Autónoma de Navarra tienen el rango de DECRETO FORAL. No hay, por tanto, ninguna disposición de Navarra que tenga exclusivamente el rango de DECRETO.

<sup>660</sup> En *Normacef.com*, la búsqueda para el **País Vasco** se ha realizado mediante una combinación: primero, insertando en «Rango» el concepto DECRETO, y en «Publicación» «BOPV», que arroja un resultado de 13 documentos, a los que hay que restar 6 decretos forales-norma de Gipuzkoa y 2 decretos legislativos de la Comunidad Autónoma del País Vasco (1/2007 y 1/1997), lo que da un resultado neto de 5 disposiciones de este rango. En segundo lugar, la búsqueda se realiza dejando en blanco el campo de «Publicación» y añadiendo en «Título» la palabra «País Vasco», que arroja un resultado de 12 documentos, a los que hay que restar 2 decretos legislativos de la Comunidad, así como 2 decretos forales que hacen referencia al «País Vasco» y 2 reales decretos estatales y 1 real decreto-ley sobre el País Vasco, lo que da un resultado neto, también, de 5 decretos del País Vasco con contenido tributario. Alternativamente, también se ha realizado la búsqueda por «Título» con la palabra «Euskadi», que arroja un resultado de 2 documentos, que ya aparecen contenidos en la anterior búsqueda con «País Vasco» en el campo «Título», por lo que no varía el resultado final de 5 disposiciones de este rango con contenido tributario.

<sup>661</sup> En *Normacef.com*, la búsqueda para **La Rioja** se ha realizado mediante una combinación: primero, insertando en «Rango» el concepto DECRETO, y en «Publicación» «BOR», que arroja un resultado de 8 documentos, a los que no hay que restar nada, lo que da un resultado neto de 8 disposiciones de este rango. En segundo lugar, la búsqueda se realiza dejando en blanco el campo de «Publicación» y añadiendo en «Título» la palabra «Rioja\*», que arroja un resultado de 9 documentos, a los que hay que restar 1 Real Decreto-Ley (6/2004) sobre Murcia, lo que da un resultado neto, también, de 8 decretos de La Rioja con contenido tributario.

<sup>662</sup> En *Normacef.com*, la búsqueda para **Valencia** se ha realizado mediante una combinación: primero, insertando en «Rango» el concepto DECRETO, y en «Publicación» una doble alternativa, puesto que esta comunidad tuvo dos denominaciones para su boletín oficial; como «DOGV», arroja un resultado de 14 documentos, a los que hay que restar 2 decretos legislativos de la Comunidad Autónoma de Valencia, lo que da un resultado neto de 12 disposiciones, y como «DOCV», arroja un resultado de 16 documentos, de los que hay que restar 1 decreto legislativo y 3 decretos-leyes de esta comunidad, lo que da un resultado de 12 disposiciones, por lo que el neto total (12+12) se sitúa en 24 disposiciones de la Comunidad Autónoma de Valencia de este rango. En segundo lugar, la búsqueda se realiza dejando en blanco el campo de «Publicación» y añadiendo en «Título» la palabra «Valencia\*», que arroja un resultado de 38 documentos, a los que hay que restar 3 decretos legislativos, 3 decretos leyes, 4 reales decretos-leyes y 4 reales decretos sobre Valencia, lo que da un resultado neto, igualmente, de 24 decretos de Valencia con contenido tributario.

<sup>663</sup> En *Aranzadi-Insignis* aparecen 3 decretos forales que no están recogidos en *Normacef.com* (Decreto Foral 177/1991, de 5 de marzo, del Territorio Histórico de Álava; el Decreto Foral 1/1991, de 7 de enero, y el Decreto Foral 39/1994, de 19 de abril, ambos del Territorio Histórico de Gipuzkoa). Por tanto, el número total de disposiciones normativas de este rango ascendería a **1.354 disposiciones**.

<sup>664</sup> En *Normacef.com* la búsqueda se ha realizado insertando en «Rango» el concepto DECRETO FORAL, pero el resultado incluye también los rangos que tienen esa denominación, como DECRETO FORAL NORMA DE URGENCIA FISCAL (7), DECRETO FORAL LEGISLATIVO (39), DECRETO FORAL NORMATIVO (103), DECRETO FORAL NORMA (21), que exceden del carácter puramente reglamentario, por lo que el resultado se obtiene del total ofrecido por la base de datos (1.521) menos el número de las disposiciones citadas anteriormente obtenido (170), por lo que el resultado final es 1.351.

<sup>665</sup> La búsqueda para **Álava** en *Normacef.com* se realiza insertando en «Rango» DECRETO FORAL y en «Publicación» BOTH. Al resultado obtenido (417) hay que restar los documentos con rango DECRETO FORAL NORMATIVO (19), que también aparecen en el listado seleccionado, y sumarle el Decreto Foral 36/1997, de 8 de abril, de Álava, que no aparece en la búsqueda por boletín, pero que debe incluirse, por lo que el resultado final es de 399 disposiciones de este rango. A este resultado hay que sumarle 1 decreto foral de Álava que aparece en *Aranzadi-Insignis* y no en *Normacef.com* (Decreto Foral 177/1991, de 5 de marzo), por lo que el resultado final de disposiciones de este rango para Álava sería de 400.

- Gipuzkoa: 345 disposiciones<sup>667</sup>
  - Navarra: 260 disposiciones<sup>668</sup>
  - Rango ORDEN: 2.215 disposiciones normativas de este rango<sup>669</sup> distinguiendo:
    - Las de ámbito estatal: 1.149<sup>670</sup>
    - Las de ámbito autonómico: 1.066
- Por comunidades autónomas podemos hacer la siguiente distribución:
- Andalucía: 54 documentos<sup>671</sup>
  - Aragón: 81 documentos<sup>672</sup>
  - Asturias: 0 documentos<sup>673</sup>

<sup>666</sup> La búsqueda para **Bizkaia** en *Normacef.com* se realiza insertando en «Rango» DECRETO FORAL y en «Publicación» BOB. Al resultado obtenido (430) hay que restar los documentos con rango DECRETO FORAL NORMATIVO (83), que también aparecen en el listado seleccionado, por lo que el resultado final es de 347 disposiciones de este rango.

<sup>667</sup> La búsqueda para **Gipuzkoa** en *Normacef.com* se realiza insertando en «Rango» DECRETO FORAL y en «Publicación» BOG. Al resultado obtenido (374) hay que restar los documentos con rango DECRETO FORAL NORMATIVO (1), DECRETO FORAL NORMA DE URGENCIA FISCAL (7) y DECRETO FORAL NORMA (21) que también aparecen en el listado seleccionado, por lo que el resultado final es de 345 disposiciones de este rango. A este resultado hay que sumarle dos DECRETOS FORALES de Gipuzkoa que aparecen en *Aranzadi-Insignis* y no en *Normacef.com* (Decreto Foral 1/1991, de 7 de enero y el Decreto Foral 39/1994, de 19 de abril), por lo que el resultado final de disposiciones de este rango para Gipuzkoa sería de 347.

<sup>668</sup> La búsqueda para **Navarra** en *Normacef.com* se realiza insertando en «Rango» DECRETO FORAL y en «Publicación» BON. Al resultado obtenido (299) hay que restar los documentos con rango DECRETO FORAL LEGISLATIVO (39), que también aparecen en el listado seleccionado, por lo que el resultado final es 260 disposiciones de este rango.

<sup>669</sup> En *Normacef.com* la búsqueda se ha realizado insertando en «Rango» el concepto ORDEN, pero el resultado incluye también el rango ORDEN FORAL, por lo que debemos restar, del total ofrecido por la base de datos (4.243), el número de disposiciones de rango ORDEN FORAL (1.929), dando un resultado final de 2.315. No obstante, entre estas disposiciones, muchas no tienen contenido tributario, por regular aspectos contables, financieros, etc., muy relacionados con el ámbito tributario, pero que no deben incluirse en nuestro trabajo. Por otro lado, la suma de las órdenes de rango autonómico (1.066) más las de rango estatal buscadas en el campo «Publicación» con BOE (1.260), arrojan una cifra global de 2.326. Si eliminamos las que no tienen ningún contenido estrictamente tributario (110), el resultado de ORDEN publicado en el BOE es de 1.150, aunque computamos como estatales 1.149 (ya que la Orden de 30 de enero de 2013 de Extremadura se publicó también en el BOE, pero no es estatal). A ellas habría que sumar las órdenes autonómicas (1.066), dando una cifra final de 2.215 disposiciones de este rango.

<sup>670</sup> En *Normacef.com* la búsqueda se ha realizado insertando en «Rango» el concepto ORDEN, y en «Publicación» el boletín «BOE», arrojando una cifra global de 1.260 disposiciones, a las que hay que restar las 110 que tienen contenido contable-financiero y también la Orden de la Comunidad Autónoma de Extremadura, de 30 de enero de 2013, que fue publicada en el BOE, pero no tiene ámbito estatal lógicamente, lo que ofrece un resultado de 1.149 disposiciones de este rango de ámbito estatal. Puede consultarse la relación completa de estas disposiciones en el Anexo I.

<sup>671</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Andalucía** se ha realizado insertando en «Rango» el concepto ORDEN, y realizando dos búsquedas alternativas. Primero, añadiendo en el campo «Título» «Andalucía», con un resultado de 61 documentos, a los que hay que restar 5 documentos correspondientes a normas estatales sobre Andalucía publicadas en el BOE (Orden INT/1296/2005, Orden INT/3425/2004, Orden INT/1233/2002, Orden de 06-02-1990 y Orden de 11-01-1990), con un resultado final de 56 disposiciones de este rango. En segundo lugar, se realiza la búsqueda añadiendo en el campo «Publicación» el boletín correspondiente, BOJA, con un resultado igualmente de 56 disposiciones de este rango con contenido tributario.

<sup>672</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Aragón** se ha realizado insertando en «Rango» el concepto ORDEN, y realizando dos búsquedas alternativas. Primero, añadiendo en el campo «Título» «Aragón», con un resultado de 85 documentos, a los que hay que restar 2 documentos correspondientes a normas estatales sobre Aragón publicadas en el BOE (Orden INT/1296/2005, Orden INT/3425/2004), así como las Ordenes de Aragón HAP/6/2016 y HAP/1903/2016, que tienen contenido presupuestario y financiero, pero no fiscal, con un resultado final de 81 disposiciones de este rango. En segundo lugar, se realiza la búsqueda añadiendo en el campo «Publicación» el boletín correspondiente, BOA, con un resultado de 83 disposiciones, a las que hay que restar las citadas HAP/6/2016 y HAP/1903/2016, por carecer de contenido fiscal, lo que arroja igualmente un resultado final de 81 disposiciones de este rango con contenido tributario.

<sup>673</sup> No aparece ningún documento en *Normacef.com* para **Asturias**, insertando en «Rango» el concepto ORDEN, y realizando las dos búsquedas alternativas: añadiendo «Asturias» en el campo «Título» (sólo

- Baleares: 30 documentos<sup>674</sup>
- Canarias: 270 documentos<sup>675</sup>
- Cantabria: 61 documentos<sup>676</sup>
- Castilla y León: 71 documentos<sup>677</sup>
- Castilla-La Mancha: 62 documentos<sup>678</sup>
- Cataluña: 102 documentos<sup>679</sup>

aparecen 2 órdenes del Estado referidas a Asturias) o añadiendo «BOPA» en el campo «Publicación». No hay pues disposiciones de este rango para el Principado de Asturias.

<sup>674</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Baleares** se ha realizado insertando en «Rango» el concepto ORDEN, y realizando dos búsquedas alternativas. Primero, añadiendo en el campo «Título» «Balear\*», con un resultado de 34 documentos, a los que hay que restar 3 documentos correspondientes a una norma estatal sobre Baleares publicada en el BOE (Orden INT/1233/2002) y a dos órdenes de Canarias que se refieren a importaciones desde Península y Baleares (Orden 15-06-1994 y Orden 01-03-1993), así como también hay que restar la Orden autonómica de Baleares de 28 de diciembre de 2010, que carece de contenido estrictamente fiscal, por lo que hay que computar un resultado final de 30 disposiciones de este rango. En segundo lugar, se realiza la búsqueda añadiendo en el campo «Publicación» el boletín correspondiente, BOIB, con un resultado de 28 documentos, al que hay que restar la citada Orden de 28 de diciembre de 2010, por carecer de contenido tributario, dando por tanto un resultado real de 27 disposiciones. A ello hay que sumar la búsqueda en el campo «Publicación» con BOCAIB, con un resultado de 3 documentos, y con una suma global final igualmente de 30 documentos.

<sup>675</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Canarias** se ha realizado insertando en «Rango» el concepto ORDEN, y realizando dos búsquedas alternativas. Primero, añadiendo en el campo «Título» la expresión «Canari\*», con un resultado de 267 documentos, a los que hay que restar 7 documentos correspondientes a normas estatales sobre Canarias publicada en el BOE (Orden EHA/789/2010, Orden EHA/3916/2007, Orden INT/2529/2007, Orden EHA/1806/2007, Orden INT/1233/2002, Orden 15-07-1999 y Orden 29-04-1999), con un resultado final de 260 documentos. En segundo lugar, se realiza la búsqueda añadiendo en el campo «Publicación» el boletín correspondiente, BOCA, con un resultado de 214 documentos, al que hay que sumar la búsqueda en el campo «Publicación» con la denominación BOC, con un resultado de 56 documentos. Esta cifra de 56 documentos se obtiene de restar al total conseguido con BOC (117) los documentos correspondientes al Boletín Oficial de Cantabria (61), que tiene la misma denominación que el Boletín Oficial de Canarias. La suma global final ofrece así un resultado de 270 disposiciones de este rango con contenido tributario, que es el correcto. No coincide con el resultado de la primera búsqueda por «Título», puesto que existen varias normas de Canarias que no incorporan denominación autonómica en ese campo y no se ofrecen entonces como resultado de esa búsqueda, las cuales sí aparecen cuando se busca por el boletín oficial. Pueden consultarse en el Anexo I las 270 órdenes de Canarias.

<sup>676</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Cantabria** se ha realizado insertando en «Rango» el concepto ORDEN, y realizando dos búsquedas alternativas. Primero, añadiendo en el campo «Título» «Cantabria», con un resultado de 63 documentos, a los que hay que restar 2 documentos correspondientes a dos normas estatales sobre Cantabria publicadas en el BOE (Orden HAC/407/2003 y Orden PRE/88/2003), con un resultado final de 61 disposiciones de este rango. En segundo lugar, se realiza la búsqueda añadiendo en el campo «Publicación» el boletín correspondiente, BOC, con un resultado de 117 documentos. Hay que seleccionar los documentos correspondientes a Cantabria, puesto que, al tener el Boletín Oficial de Cantabria la misma denominación que el de Canarias (BOC), el resultado incluye documentos de ambas comunidades autónomas, con un total de 117, de los que hay que restar los 56 que corresponden a Canarias. El resultado final para Cantabria es nuevamente de 61 disposiciones de este rango con contenido tributario. Puede consultarse el listado completo de órdenes de Cantabria en el Anexo I.

<sup>677</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Castilla y León** se ha realizado insertando en «Rango» el concepto ORDEN, y realizando dos búsquedas alternativas. Primero, añadiendo en el campo «Título» «Castilla y León», con un resultado de 74 documentos, a los que hay que restar 4 documentos correspondientes a normas estatales sobre Castilla y León publicadas en el BOE (Orden 27-04-2001, Orden 09-07-2001, Orden 20-09-2001 y Orden 06-02-1990), pero hay que añadir la Orden EYH/421/2016, que no tiene en su título las palabras «Castilla y León», pero que es de esta comunidad autónoma y tiene contenido tributario. Por tanto, el resultado final de esta búsqueda es de 71 disposiciones de este rango. En segundo lugar, se realiza la búsqueda añadiendo en el campo «Publicación» el boletín correspondiente, BOCL, con un resultado también de 71 disposiciones de este rango.

<sup>678</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Castilla-La Mancha** se ha realizado insertando en «Rango» el concepto ORDEN, y realizando dos búsquedas alternativas. Primero, añadiendo en el campo «Título» «Castilla La Mancha», con un resultado de 62 disposiciones de este rango. En segundo lugar, se realiza la búsqueda añadiendo en el campo «Publicación» el boletín correspondiente, DOCM, con un resultado también de 62 disposiciones de este rango con contenido tributario.

<sup>679</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Cataluña** se ha realizado insertando en «Rango» el concepto ORDEN, y realizando dos búsquedas alternativas. Primero, añadiendo en el campo «Título» la expresión «Catalu\*», con un resultado de 83 documentos, a los que hay que restar 6 documentos correspondientes a normas estatales sobre Cataluña publicadas en el BOE (Orden INT/129682005, Orden INT/3425/2004, Orden INT/1233/2002, Orden 28-12-2000 y Orden 01-06-2000) así como una ORDEN FORAL de Gipuzkoa



- Extremadura: 69 documentos<sup>680</sup>
- Galicia: 57 documentos<sup>681</sup>
- Madrid: 66 documentos<sup>682</sup>
- Murcia: 80 documentos<sup>683</sup>
- Navarra: 0 documentos<sup>684</sup>
- País Vasco: 3 documentos<sup>685</sup>
- La Rioja: 25 documentos<sup>686</sup>

referente a Catalunya, con un resultado final de 77 disposiciones de este rango. En segundo lugar, se realiza la búsqueda añadiendo en el campo «Publicación» el boletín correspondiente, DOGC, con un resultado también de 77 documentos. No obstante, a los documentos anteriores que hay que sumar 25 disposiciones de este rango no publicadas en *Normacef.com*, pero que deben ser tenidas en cuenta en este trabajo, al ser Órdenes de Cataluña con contenido tributario. El resultado final por tanto es de 102 disposiciones de este rango. Puede consultarse el listado completo de estas normas en el Anexo I.

<sup>680</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Extremadura** se ha realizado insertando en «Rango» el concepto ORDEN, y realizando dos búsquedas alternativas. Primero, añadiendo en el campo «Título» «Extrem\*», con un resultado de 71 documentos, a los que hay que restar 2 documentos correspondientes a normas estatales sobre Extremadura publicadas en el BOE (Orden INT/3615/2003 y Orden 06-02-1990), con un resultado final de 69 disposiciones de este rango. En segundo lugar, se realiza la búsqueda añadiendo en el campo «Publicación» el boletín correspondiente, DOE, con un resultado también de 69 disposiciones de este rango con contenido tributario.

<sup>681</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Galicia** se ha realizado insertando en «Rango» el concepto ORDEN, y realizando dos búsquedas alternativas. Primero, añadiendo en el campo «Título» «Galicia», con un resultado de 62 documentos, a los que hay que restar 5 documentos correspondientes a normas estatales sobre Galicia publicadas en el BOE (Orden INT/2967/2006, Orden PRE/88/2003, Orden 09-07-2001, Orden 27-04-2001 y Orden 06-02-1990), con un resultado final de 57 disposiciones de este rango. En segundo lugar, se realiza la búsqueda añadiendo en el campo «Publicación» el boletín correspondiente, DOG, con un resultado también de 57 disposiciones de este rango con contenido tributario.

<sup>682</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Madrid** se ha realizado insertando en «Rango» el concepto ORDEN, y realizando dos búsquedas alternativas. Primero, añadiendo en el campo «Título» «Madrid», con un resultado de 70 documentos, a los que hay que restar 4 documentos correspondientes a normas estatales sobre Madrid publicadas en el BOE (Orden PRE/1426/2014, Orden 09-06-1998, Orden 11-05-1998 y Orden 06-02-1990), con un resultado final de 66 disposiciones de este rango. En segundo lugar, se realiza la búsqueda añadiendo en el campo «Publicación» el boletín correspondiente, BOCM, con un resultado también de 66 disposiciones de este rango con contenido tributario.

<sup>683</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Murcia** se ha realizado insertando en «Rango» el concepto ORDEN, y realizando dos búsquedas alternativas. Primero, añadiendo en el campo «Título» «Murcia», con un resultado de 85 documentos, a los que hay que restar 4 documentos correspondientes a normas estatales sobre Murcia publicadas en el BOE (Orden JUS/1721/2014, Orden HAP/637/2012, Orden INT/1233/2002 y Orden 27-04-2001), y 2 documentos correspondientes a normas autonómicas de Murcia, pero que no tienen contenido tributario (Orden 27-12-2016 y Orden 22-12-2015) y añadir una norma de esta comunidad autónoma (Orden 13-01-2003) que en su título no incorpora la palabra «Murcia», pero debe incluirse entre los resultados de este análisis, por lo que se obtiene un resultado final de 80 documentos; En segundo lugar, se realiza la búsqueda añadiendo en el campo «Publicación» el boletín correspondiente, BORM, con un resultado de 82 documentos, a los que hay que restar igualmente las dos disposiciones que carecen de contenido fiscal (Orden 27-12-2016 y Orden 22-12-2015), por lo que tendremos un resultado final también de 80 disposiciones de este rango con contenido tributario.

<sup>684</sup> Las normas de este tipo emanadas por la Comunidad Autónoma de Navarra tienen el rango de ORDEN FORAL, por lo que su producción se encuentra entre las analizadas en las normas de ese rango. No tiene producción de simple «Orden».

<sup>685</sup> Aunque las competencias en materia tributaria corresponden con carácter general a las tres diputaciones forales, la Comunidad Autónoma del **País Vasco** también dicta órdenes sobre cierto tipo de recursos tributarios (tasas fundamentalmente): Orden 27-12-2009, Orden 11-04-2008, Orden 11-04-2008(2). Esta búsqueda se ha realizado en *Normacef.com* para el País Vasco con los mismos parámetros anteriores (rango-ORDEN, título-País Vasco), El resultado de la primera búsqueda es de 8 documentos, a los que hay que restar 3 disposiciones de Gipuzkoa de rango ORDEN FORAL (en adelante, OF), que son la OF 1045/2012, OF 1014/2009 y OF 533/2009, pero que hacen referencia al País Vasco, así como 2 órdenes del Estado (PRE/2490/2003 y PRE/2139/2002) que hacen referencia también al País Vasco. Por tanto, el resultado de esta búsqueda es de 3 disposiciones de este rango. También buscando por boletín, BOPV, el resultado es de 3 disposiciones de este rango con contenido tributario.

<sup>686</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **La Rioja** se ha realizado insertando en «Rango» el concepto ORDEN, y realizando dos búsquedas alternativas. Primero, añadiendo en el campo «Título» «La Rioja», con un resultado de 28 documentos, a los que hay que restar 2 documentos correspondientes a normas estatales sobre La Rioja publicadas en el BOE (Orden INT/1296/2005, Orden INT/3425/2004) y una Orden Foral de Navarra (56/2012) que hace referencia al vino «rioja», con lo que se obtiene un resultado final de

- Valencia: 35 documentos<sup>687</sup>
- Rango ORDEN FORAL: 1.929 disposiciones normativas de este rango<sup>688</sup> (ámbito de los territorios forales). La distribución por territorios es la siguiente:
  - Álava: 258 disposiciones<sup>689</sup>
  - Bizkaia: 637 disposiciones<sup>690</sup>
  - Gipuzkoa: 566 disposiciones<sup>691</sup>
  - Navarra: 468 disposiciones<sup>692</sup>
- Rango ACUERDO: podemos distinguir aquí dos ámbitos distintos, para un total de 60 disposiciones de este rango:
  - Ámbito autonómico de régimen común: 12 disposiciones de este rango<sup>693</sup>.
  - Ámbito foral: 48 disposiciones de este rango<sup>694</sup>.
- Rango CIRCULAR: 68 disposiciones de este rango<sup>695</sup> (ámbito estatal)<sup>696</sup>

25 disposiciones de este rango. En segundo lugar, se realiza la búsqueda añadiendo en el campo «Publicación» el boletín correspondiente, BOR, con un resultado final también de 25 disposiciones de este rango con contenido tributario.

<sup>687</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Valencia** se ha realizado insertando en «Rango» el concepto ORDEN, y realizando dos búsquedas alternativas. Primero, añadiendo en el campo «Título» «Valencia\*», con un resultado de 42 documentos, a los que hay que restar 7 documentos correspondientes a normas estatales sobre la Comunidad Valenciana publicadas en el BOE (Orden INT/3357/2007, Orden INT/1296/2005, Orden INT/3425/2004, Orden INT/1233/2002, Orden 27-04-2001, Orden 9-06-2001 y Orden 11-05-2001), con lo que se obtiene un resultado final de 35 disposiciones de este rango. En segundo lugar, se realiza la búsqueda añadiendo en el campo «Publicación» el boletín correspondiente. En este caso, por cambio de denominación, habría dos boletines: DOGV, con 13 documentos, y DOCV, con 22 documentos, y con un resultado final también de 35 disposiciones de este rango con contenido tributario.

<sup>688</sup> Las 1.929 disposiciones de este rango se relacionan en el Anexo I.

<sup>689</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Álava** se ha realizado se ha realizado insertando en «Rango» el concepto ORDEN, y en el campo «Publicación» el concepto BOTHA, lo que da un resultado de 256 documentos. No obstante, hay que añadir 2 disposiciones de este rango (OF 500/2014 y OF 51/2014), que no aparecen en esta búsqueda, aunque sí tienen contenido tributario, por lo que el resultado final sería de 258 disposiciones de este rango.

<sup>690</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Bizkaia** se ha realizado se ha realizado insertando en «Rango» el concepto ORDEN, y en el campo «Publicación» el concepto BOB, lo que da un resultado de 637 documentos. No obstante, hay que restar un documento (OF 257/2016, de 2 de febrero), por carecer de contenido tributario, por lo que el resultado final es de 636 disposiciones de este rango.

<sup>691</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Gipuzkoa** se ha realizado se ha realizado insertando en «Rango» el concepto ORDEN, y en el campo «Publicación» el concepto BOG, lo que da un resultado de 563 documentos. No obstante, hay que añadir otros 3 documentos que no aparecen y que tienen también contenido tributario (OF 325/1999, OF 266/1999 y OF 940/1997), por lo que el resultado final es de 566 disposiciones de este rango.

<sup>692</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Navarra** se ha realizado se ha realizado insertando en «Rango» el concepto ORDEN, y en el campo «Publicación» el concepto BON, lo que da un resultado de 468 disposiciones de este rango.

<sup>693</sup> En *Normacef.com* la búsqueda se realiza insertando en el campo «Rango» la palabra ACUERDO, dando un resultado de 83 documentos. No obstante, de ellos sólo son acuerdos de ámbito autonómico 12 disposiciones de distintas comunidades autónomas: Andalucía (3), Illes Balears (2), Cantabria (1), Castilla y León (3), Madrid (2), País Vasco (1). El resto son acuerdos internacionales o forales. Pueden consultarse en el Anexo I.

<sup>694</sup> En *Normacef.com* aparecen 48 disposiciones de este rango, de los distintos territorios forales: Álava (36), Bizkaia (2), Gipuzkoa (6), Navarra (4). Pueden consultarse en el Anexo I.

<sup>695</sup> El resultado ofrecido por *Normacef.com* es de 216 disposiciones, pero en ese resultado se incluyen también todas las circulares del Banco de España y de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (en adelante, CNMV) relacionadas con aspectos contables y financieros de entidades de crédito y control y

- Rango CONVENIO: 18 disposiciones de este rango<sup>697</sup>, distinguiendo ámbito autonómico y foral:
  - Ámbito autonómico de régimen común: 1 disposición de este rango<sup>698</sup>.
  - Ámbito foral: 17 disposiciones de este ámbito<sup>699</sup>.
- Rango DICTAMEN: 1 disposición de este rango<sup>700</sup> (ámbito autonómico).
- Rango INFORME: 72 disposiciones de este rango<sup>701</sup>.
- Rango INSTRUCCIÓN/INSTRUCCIONES: 55 disposiciones de este rango<sup>702</sup>, con contenido tributario:

---

supervisión de mercados, que no son propiamente tributarias. El número de disposiciones de este rango con contenido tributario es de 68.

<sup>696</sup> Puede verse el listado de las CIRCULARES de contenido tributario en el Anexo I.

<sup>697</sup> La búsqueda en *Normacef.com*, por «Rango» CONVENIO arroja un resultado de 94 disposiciones, de las cuales 76 tienen ámbito internacional (hay que sumar los tres últimos modelos de Convenio OCDE que no recoge *Normacef.com*), 1 autonómica y 17 forales. Esta búsqueda con rango CONVENIO incluye también el rango CONVENIO DE COLABORACIÓN, que arroja un resultado de 8 disposiciones e incluye tanto el convenio autonómico (con el Principado de Asturias), como 7 convenios forales, de los aquí contabilizados.

<sup>698</sup> CONVENIO DE COLABORACIÓN, de 29 de diciembre de 2014, del Principado de Asturias, entre el Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias y el Gremio de Asesores Fiscales, Contables y de Gestión Empresarial de España para la presentación de declaraciones-liquidaciones por vía telemática en nombre de terceras personas en relación con los impuestos sobre sucesiones y donaciones, y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (BOPA de 25 de febrero de 2015).

<sup>699</sup> Todos ellos convenios de colaboración entre administraciones para la recaudación ejecutiva, intercambio de información y colaboración en la gestión tributaria.

<sup>700</sup> DICTAMEN 1/2011, de 22 de febrero de la Comunidad Autónoma de Cataluña, sobre el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo (DOGC de 10 de junio de 2011).

<sup>701</sup> Véase Anexo I. Respecto de la consideración de estos INFORMES como normas o disposiciones normativas a considerar en este estudio, puede verse el punto relativo a las decisiones interpretativas y disposiciones interpretativas y su carácter declarativo del Derecho (punto VI.6) de este trabajo. En el número total de estas disposiciones que recoge *Normacef.com* (72) se encuentran los emanados de distintos órganos: fundamentalmente la DGT, la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria (en adelante, AEAT) o la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado.

<sup>702</sup> El resultado de la búsqueda por este Rango en *Normacef.com* arroja un resultado de 67 documentos, pero debemos seleccionar sólo 55 disposiciones (44 de ámbito estatal y 11 de ámbito autonómico), por cuanto las restantes hasta 67 corresponden fundamentalmente a instrucciones de la Dirección General de Registros y del Notariado en relación con las cuentas anuales de las sociedades mercantiles y su depósito en el Registro Mercantil, que si bien son cuestiones que afectan primordialmente al impuesto sobre sociedades y a su comprobación posterior por la Inspección de Hacienda, no son estrictamente tributarias, razón por la que han sido eliminadas de este resultado; en concreto, no se incluyen las siguientes:

1. 01/07/2015 INSTRUCCIÓN de 1 de julio de 2015 de la Dirección General de los Registros y del Notariado, sobre mecanismos de seguridad de los ficheros electrónicos que contengan libros de los empresarios presentados a legalización en los registros mercantiles y otras cuestiones relacionadas. (BOE de 8 de julio de 2015).
2. 12/02/2015 INSTRUCCIÓN de 12 de febrero de 2015 de la Dirección General de los Registros y del Notariado, sobre legalización de libros de los empresarios en aplicación del artículo 18 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización. (BOE de 16 de febrero de 2015).
3. 18/05/2011 INSTRUCCIÓN de 18 de mayo de 2011 de la Dirección General de los Registros y del Notariado, sobre constitución de sociedades mercantiles y convocatoria de Junta General, en aplicación del Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 diciembre. [BOE de 25 de mayo de 2011 y corrección de errores por Instrucción de 27 de mayo de 2011 (BOE de 28 de mayo)].
4. 28/11/2006 INSTRUCCIÓN de 28 de noviembre de 2006 de la Dirección General de los Registros y del Notariado relativa a la identificación y constancia de los medios de pago en las escrituras relativas a actos o contratos por los que se declaren, transmitan, graven, modifiquen o extingan a título oneroso el dominio y los demás derechos reales sobre bienes inmuebles. (BOE de 15 de diciembre de 2006).



- De ámbito estatal: 44 disposiciones<sup>703</sup>.
  - De ámbito autonómico: 9 disposiciones.
    - o Baleares: 8 disposiciones
    - o Cantabria: 1 disposición
  - De ámbito foral: 2 disposiciones.
    - o Bizkaia: 1 disposición
    - o Navarra: 1 disposición
- Rango RESOLUCIÓN: 1.579 disposiciones de este rango<sup>704</sup>, distinguiendo:
    - Las de ámbito estatal: 943 disposiciones<sup>705</sup>
    - Las de ámbito autonómico: 593 disposicionesPor comunidades autónomas podemos hacer la siguiente distribución:
    - Andalucía: 27 documentos<sup>706</sup>

- 
5. 13/06/2003 INSTRUCCIÓN de 13 de junio de 2003 de la Dirección General de los Registros y del Notariado complementaria de la Instrucción de 30 de diciembre de 1999, sobre presentación de las cuentas anuales en los Registros Mercantiles mediante procedimientos telemáticos. (BOE de 3 de julio de 2003).
  6. 30/05/2003 INSTRUCCIÓN de 30 de mayo de 2003 de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en relación a la entrada en vigor de la ley 7/2003, de 1 de abril, de la sociedad limitada nueva empresa. (BOE de 12 de junio de 2003).
  7. 11/06/2002 INSTRUCCIÓN de 11 de junio de 2002 sobre organización de los papeles de trabajo en las auditorías y actuaciones de control financiero. (BOE de 11 de junio de 2002).
  8. 31/12/1999 INSTRUCCIÓN de 31 de diciembre de 1999 de la Dirección General de los Registros y del Notariado, sobre legalización de libros en los Registros Mercantiles a través de procedimientos telemáticos. (BOE de 8 de enero de 2000 y corrección de errores de 20 de enero).
  9. 30/12/1999 INSTRUCCIÓN de 30 de diciembre de 1999 de la Dirección General de los Registros y del Notariado sobre presentación de las cuentas anuales en los Registros Mercantiles a través de procedimientos telemáticos. (BOE de 8 de enero de 2000).
  10. 26/05/1999 INSTRUCCIÓN de 26 de mayo de 1999 de la Dirección General de los Registros y del Notariado, sobre presentación de las cuentas anuales en los Registros Mercantiles mediante soporte informático y sobre recuperación de sus archivos. (BOE de 10 de junio de 1999 y corrección de errores de 26 de junio).
  11. 26/06/1996 INSTRUCCIÓN de 26 de junio de 1996 sobre legalización de los libros y depósito de las cuentas de las entidades jurídicas. (BOE de 9 de julio de 1996 y corrección de errores de 24 de julio).
  12. 18/04/1990 RESOLUCIÓN-INSTRUCCIÓN de 18 de abril de 1990 de la Dirección General de los Registros y del Notariado, sobre el régimen transitorio del depósito de cuentas en el Registro Mercantil. (BOE de 23 de abril de 1990).

<sup>703</sup> Puede consultarse el listado íntegro de estas disposiciones en el Anexo I.

<sup>704</sup> En la búsqueda en *Normacef.com*, el resultado obtenido es de 2.508 disposiciones. No obstante, hay que extraer de las mismas las RESOLUCIONES que tienen carácter estrictamente contable o de auditoría, pública o privada, como por ejemplo las RESOLUCIONES del Tribunal de Cuentas y las RESOLUCIONES de la Intervención General de la Administración del Estado sobre control financiero y auditoría pública, o de la Seguridad Social. Asimismo, hay que descartar también las RESOLUCIONES del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC). Sí incluimos entre los resultados de este rango las RESOLUCIONES de la Dirección General del Catastro, como parte del Ministerio de Hacienda, que son base indispensable para la ordenación territorial y la regulación del Estado en el ámbito inmobiliario y para determinados tributos, como el impuesto sobre bienes inmuebles.

<sup>705</sup> El resultado de 1.584 resoluciones deriva de la búsqueda global hecha en *Normacef.com*, que arroja un resultado general de 2.508 disposiciones de rango RESOLUCIÓN, del que hay que restar las resoluciones que no se refieren propiamente a la materia tributaria, como las de la Intervención General de la Administración del Estado (en adelante IGAE), las de la Dirección General de los Registros y del Notariado (en adelante, DGRN), las del ICAC, etc., así como las 593 resoluciones autonómicas y las 43 resoluciones forales, lo que arroja un resultado final de 1.584 resoluciones de ámbito estatal.

<sup>706</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Andalucía** se ha realizado insertando en el campo «Rango» el concepto RESOLUCIÓN y en el campo «Título» la palabra «Andalucía», lo que arroja un resultado de 32 disposiciones. De ellas, hay que descartar 5 disposiciones que emanan de la Administración estatal, aunque

- Aragón: 9 documentos<sup>707</sup>
- Asturias: 48 documentos<sup>708</sup>
- Baleares: 24 documentos<sup>709</sup>
- Canarias: 177 documentos<sup>710</sup>
- Cantabria: 23 documentos<sup>711</sup>
- Castilla y León: 21 documentos<sup>712</sup>
- Castilla-La Mancha: 37 documentos<sup>713</sup>
- Cataluña: 49 documentos<sup>714</sup>
- Extremadura: 18 documentos<sup>715</sup>
- Galicia: 33 documentos<sup>716</sup>

---

se refieren a la Comunidad Autónoma de Andalucía. El resultado final, por tanto, es de 27 disposiciones de este rango, dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia tributaria.

<sup>707</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Aragón** se ha realizado insertando en el campo «Rango» el concepto RESOLUCIÓN y en el campo «Título» la palabra «Aragón», lo que arroja un resultado de 15 disposiciones. De ellas, hay que descartar 6 disposiciones que emanan de la Administración estatal, aunque se refieren a la Comunidad Autónoma de Aragón. El resultado final, por tanto, es de 9 disposiciones de este rango, dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia tributaria.

<sup>708</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Asturias** se ha realizado insertando en el campo «Rango» el concepto RESOLUCIÓN y en el campo «Título» la palabra «Asturias», lo que arroja un resultado de 52 disposiciones. De ellas, hay que descartar 4 disposiciones que emanan de la Administración estatal, aunque se refieren a la Comunidad Autónoma de Asturias. El resultado final, por tanto, es de 48 disposiciones de este rango, dictadas por la Comunidad Autónoma de Asturias en materia tributaria.

<sup>709</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Baleares** se ha realizado insertando en el campo «Rango» el concepto RESOLUCIÓN y en el campo «Título» la palabra «Balear\*», lo que arroja un resultado de 36 disposiciones. De ellas, hay que descartar 12 disposiciones que emanan de la Administración estatal, aunque se refieren a la Comunidad Autónoma de Baleares. El resultado final, por tanto, es de 24 disposiciones de este rango, dictadas por la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares en materia tributaria.

<sup>710</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Canarias** se ha realizado insertando en el campo «Rango» el concepto RESOLUCIÓN y en el campo «Título» la palabra «Canari\*», lo que arroja un resultado de 197 disposiciones. De ellas, hay que descartar las disposiciones que emanan de la Administración estatal, aunque se refieren a la Comunidad Autónoma de Canarias. El resultado final, por tanto, es de 177 disposiciones de este rango, dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia tributaria.

<sup>711</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Cantabria** se ha realizado insertando en el campo «Rango» el concepto RESOLUCIÓN y en el campo «Título» la palabra «Cantabria», lo que arroja un resultado de 31 disposiciones. De ellas, hay que descartar 8 disposiciones que emanan de la Administración estatal, aunque se refieren a la Comunidad Autónoma de Cantabria. El resultado final, por tanto, es de 23 disposiciones de este rango, dictadas por la Comunidad Autónoma de Cantabria en materia tributaria.

<sup>712</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Castilla y León** se ha realizado insertando en el campo «Rango» el concepto RESOLUCIÓN y en el campo «Título» la palabra «Castilla y León», lo que arroja un resultado de 24 disposiciones. De ellas, hay que descartar 3 disposiciones que emanan de la Administración estatal, aunque se refieren a la Comunidad Autónoma de Castilla y León. El resultado final, por tanto, es de 21 disposiciones de este rango, dictadas por la Comunidad Autónoma de Castilla y León en materia tributaria.

<sup>713</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Castilla-La Mancha** se ha realizado insertando en el campo «Rango» el concepto RESOLUCIÓN y en el campo «Título» la palabra «Castilla-La Mancha», lo que arroja un resultado de 41 disposiciones. De ellas, hay que descartar 4 disposiciones que emanan de la Administración estatal, aunque se refieren a la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha. El resultado final, por tanto, es de 37 disposiciones de este rango, dictadas por la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha en materia tributaria.

<sup>714</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Cataluña** se ha realizado insertando en el campo «Rango» el concepto RESOLUCIÓN y en el campo «Título» la palabra «Catalu\*», lo que arroja un resultado de 59 disposiciones. De ellas, hay que descartar 10 disposiciones que emanan de la Administración estatal, aunque se refieren a la Comunidad Autónoma de Cataluña. El resultado final, por tanto, es de 49 disposiciones de este rango, dictadas por la Comunidad Autónoma de Cataluña en materia tributaria.

<sup>715</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Extremadura** se ha realizado insertando en el campo «Rango» el concepto RESOLUCIÓN y en el campo «Título» la palabra «Extrem\*», lo que arroja un resultado de 25 disposiciones. De ellas, hay que descartar 7 disposiciones de rango «Resolución» (en adelante, Rs.) que emanan de la Administración estatal, aunque se refieren a la Comunidad Autónoma de Extremadura (Rs. 07-2-1990, 01-10-1998, 28-01-2002, 17-06-2003, 25-09-2006, 29-03-2007 y 28-06-2007). El resultado final, por tanto, es de 18 disposiciones de este rango, dictadas por la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia tributaria.

- Madrid: 21 documentos<sup>717</sup>
  - Murcia: 38 documentos<sup>718</sup>
  - Navarra: 29 documentos<sup>719</sup>
  - País Vasco: 4 documentos<sup>720</sup>
  - La Rioja: 14 documentos<sup>721</sup>
  - Valencia: 21 documentos<sup>722</sup>
- ° De los territorios forales: un total de 43 disposiciones<sup>723</sup>. Podemos dividirlas por territorios del siguiente modo:
- Álava: 21 disposiciones<sup>724</sup>.

<sup>716</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Galicia** se ha realizado insertando en el campo «Rango» el concepto RESOLUCIÓN y en el campo «Título» la palabra «Gal\*», lo que arroja un resultado de 37 disposiciones. De ellas, hay que descartar 6 disposiciones que emanan de la Administración estatal, aunque se refieren a la Comunidad Autónoma de Galicia (Rs. 19-03-2007, 27-09-2006, 26-10-2001, 03-12-1999, 07-02-1990). A ellas hay que añadir la Resolución de 03-07-2008, que no aparece en *Normacef.com*. El resultado final, por tanto, es de 33 disposiciones de este rango, dictadas por la Comunidad Autónoma de Galicia en materia tributaria.

<sup>717</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Madrid** se ha realizado insertando en el campo «Rango» el concepto RESOLUCIÓN y en el campo «Título» la palabra «Madri\*», lo que arroja un resultado de 44 disposiciones. De ellas, hay que descartar 23 disposiciones que emanan de la Administración estatal, aunque se refieren a la Comunidad Autónoma de Madrid (Rs. 17-03-2016, 23-07-2014, 19-02-2014, 01-03-2010, 03-04-2009, 22-09-2008, 07-05-2008, 29-05-2007, 09-04-2007, 25-09-2006, 15-11-2005, 15-11-2005(2), 19-10-2004, 17-09-2003, 17-06-2003, 22-11-2001, 02-08-2000, 18-06-1999, 23-12-1998, 01-10-1998, 05-03-1997, 06-07-1995, 07-02-1990). El resultado final, por tanto, es de 21 disposiciones de este rango, dictadas por la Comunidad Autónoma de Madrid en materia tributaria.

<sup>718</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Murcia** se ha realizado insertando en el campo «Rango» el concepto RESOLUCIÓN y en el campo «Título» la palabra «Murcia\*», lo que arroja un resultado de 53 disposiciones. De ellas, hay que descartar 15 disposiciones que emanan de la Administración estatal, aunque se refieren a la Comunidad Autónoma de Murcia (Rs. 11-01-2016, 15-12-2011, 28-10-2011, 16-11-2009, 23-03-2009, 30-01-2009, 16-07-2008, 25-06-2008, 14-06-2007, 11-12-2006, 10-10-2006, 16-02-2006, 17-06-2003, 23-09-2002, 01-10-1998). El resultado final, por tanto, es de 38 disposiciones de este rango, dictadas por la Comunidad Autónoma de Murcia en materia tributaria.

<sup>719</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Navarra** se ha realizado insertando en el campo «Rango» el concepto RESOLUCIÓN y en el campo «Título» la palabra «Navarra», lo que arroja un resultado de 34 disposiciones. De ellas, hay que descartar 4 disposiciones que emanan de la Administración estatal, aunque se refieren a la Comunidad Autónoma de Navarra (Rs. 31-05-2007, 30-09-2003, 02-08-2000 y 30-11-1990) y una disposición de la Comunidad Autónoma de La Rioja, que se refiere también a Navarra (Rs. 27-09-2013). El resultado final, por tanto, es de 29 disposiciones de este rango, dictadas por la Comunidad Autónoma de Navarra en materia tributaria.

<sup>720</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para el **País Vasco** se ha realizado insertando en el campo «Rango» el concepto RESOLUCIÓN y en el campo «Título» la palabra «País Vasco», lo que arroja un resultado de 7 disposiciones. De ellas, hay que descartar 3 disposiciones que emanan de la Administración estatal, aunque se refieren a la Comunidad Autónoma del País Vasco (Rs. 18-11-2010, 01-10-2007 y 02-08-2000). El resultado final, por tanto, es de 4 disposiciones de este rango, dictadas por la Comunidad Autónoma del País Vasco en materia tributaria.

<sup>721</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **La Rioja** se ha realizado insertando en el campo «Rango» el concepto RESOLUCIÓN y en el campo «Título» la palabra «Rioja\*», lo que arroja un resultado de 21 disposiciones. De ellas, hay que descartar 1 resolución de La Rioja que carece de contenido tributario (Rs. 1678/2016, de 29-12) y 6 disposiciones que emanan de la Administración estatal, aunque se refieren a la Comunidad Autónoma de La Rioja (Rs. 21-07-2008, 17-04-2007, 10-10-2006, 17-06-2003, 23-05-2003 y 01-10-1998). El resultado final, por tanto, es de 14 disposiciones de este rango, dictadas por la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia tributaria.

<sup>722</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Valencia** se ha realizado insertando en el campo «Rango» el concepto RESOLUCIÓN y en el campo «Título» la palabra «Valencia\*», lo que arroja un resultado de 34 disposiciones. De ellas, hay que descartar 12 disposiciones que emanan de la Administración estatal, aunque se refieren a la Comunidad Autónoma de Valencia (Rs. 01-09-2015, 04-07-2011, 28-07-2010, 17-03-2009, 21-07-2008, 02-04-2007, 10-10-2006, 27-01-2006, 31-05-2002, 02-08-2000, 23-12-1998, 09-03-1998), así como 1 resolución de Canarias, que tiene una referencia a Valencia en el título. El resultado final, por tanto, es de 21 disposiciones de este rango, dictadas por la Comunidad Autónoma de Valencia en materia tributaria.

<sup>723</sup> No se incluye en esta cifra de 43 resoluciones, las dictadas por Navarra, puesto que ya se incluyeron al contar las resoluciones de las comunidades autónomas.

- Bizkaia: 15 disposiciones<sup>725</sup>.
- Gipuzkoa: 7 disposiciones<sup>726</sup>.
- Navarra: 29 disposiciones<sup>727</sup>.

---

<sup>724</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Álava** se ha realizado insertando en el campo «Rango» el concepto RESOLUCIÓN y en el campo «Título» la palabra «Álava\*», lo que arroja un resultado de 22 disposiciones. De ellas, hay que descartar 1 disposición que emana de la Administración estatal, aunque se refiere al territorio histórico de Álava. El resultado final, por tanto, es de 21 disposiciones de este rango, dictadas por el territorio histórico de Álava en materia tributaria.

<sup>725</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Bizkaia** se ha realizado insertando en el campo «Rango» el concepto RESOLUCIÓN y en el campo «Título» la palabra «Bizkaia\*», lo que arroja un resultado de 15 disposiciones.

<sup>726</sup> En *Normacef.com* la búsqueda para **Gipuzkoa** se ha realizado insertando en el campo «Rango» el concepto RESOLUCIÓN y en el campo «Título» la palabra «Gipuzkoa\*», lo que arroja un resultado de 8 disposiciones. De ellas, hay que descartar 1 disposición que emana de la Administración estatal, aunque se refiere al territorio histórico de Gipuzkoa. El resultado final, por tanto, es de 7 disposiciones de este rango, dictadas por el territorio histórico de Gipuzkoa en materia tributaria.

<sup>727</sup> Este dato ya ha sido incorporado en la relación de disposiciones correspondientes a Navarra al analizar las disposiciones de las comunidades autónomas, al ser comunidad uniprovincial.



## **ARANZADI-INSIGNIS**

(<http://www.westlawinsignis.es>)

Los resultados obtenidos en la búsqueda con esta base de datos de disposiciones normativas con rango inferior a la ley, rango reglamentario fundamentalmente, son los siguientes:

- Rango REAL DECRETO: 252 disposiciones normativas de este rango<sup>728</sup>, del área «Tributario» (ámbito estatal).
- Rango DECRETO: 557 disposiciones normativas de este rango<sup>729</sup>, del área «Tributario» (ámbito autonómico).
- Rango DECRETO FORAL: 1.682<sup>730</sup> disposiciones normativas de este rango, del área «Tributario» (territorios históricos: Álava, Bizkaia, Gipuzkoa y Navarra), distribuidos de la siguiente forma:
  - Álava: 596 disposiciones<sup>731</sup>.
  - Bizkaia: 476 disposiciones<sup>732</sup>.
  - Gipuzkoa: 364 disposiciones<sup>733</sup>.
  - Navarra: 246 disposiciones<sup>734</sup>.

---

<sup>728</sup> En *Aranzadi-Insignis*, el resultado ofrecido con la búsqueda por rango REAL DECRETO es de 313 disposiciones, aunque este resultado incluye los rangos REAL DECRETO-LEY (53) y REAL DECRETO LEGISLATIVO (8), por lo que el resultado final de rango REAL DECRETO es de 252 disposiciones (búsqueda actualizada a 18 de abril de 2017).

<sup>729</sup> En *Aranzadi-Insignis*, el resultado ofrecido inicialmente por esta búsqueda en el área «Tributario» es de 2.553 documentos, pero de esta cifra hay que restar los rangos REAL DECRETO (252), REAL DECRETO-LEY (53), REAL DECRETO LEGISLATIVO (8), así como todos los DECRETOS FORALES, que en *Aranzadi-Insignis* ofrecen un resultado de 1.559 disposiciones (incluyendo las distintas modalidades de DECRETO FORAL: simple, legislativo, normativo, de urgencia fiscal, etc.), a lo que hay que sumar 124 disposiciones forales de rango DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL, por lo que el resultado final de rango DECRETO puede situarse en 557 disposiciones de este rango (búsqueda actualizada a 18 de abril de 2017).

<sup>730</sup> En *Aranzadi-Insignis*, el resultado de rango DECRETO FORAL es de 1.559 disposiciones en el área «Tributario» (incluyendo las distintas modalidades de DECRETO FORAL: simple, legislativo, normativo, de urgencia fiscal, etc.), a las que hay que sumar 124 disposiciones forales de rango DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL, lo que arroja un resultado final de DECRETOS del ámbito foral de 1.683 disposiciones. No obstante, existe un documento duplicado (Decreto Foral-Norma 2/2012), ya que se publicó también en el BOPV, pero es de Gipuzkoa, por lo que el resultado a computar es de 1.682 disposiciones.

<sup>731</sup> En *Aranzadi-Insignis*, este resultado se obtiene de la suma de 472 disposiciones de rango DECRETO FORAL y de 124 disposiciones de rango DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL (búsqueda actualizada a 18 de abril de 2017).

<sup>732</sup> En *Aranzadi-Insignis*, este resultado se obtiene buscando el rango DECRETO FORAL, y en el resultado general acotando el área «Tributario» y el ámbito «Provincial» y «Bizkaia» (búsqueda actualizada a 18 de abril de 2017).

<sup>733</sup> En *Aranzadi-Insignis*, este resultado se obtiene buscando el rango DECRETO FORAL, y en el resultado general acotando el área «Tributario» y el ámbito «Provincial» y «Gipuzkoa» (búsqueda actualizada a 18 de abril de 2017).

<sup>734</sup> En *Aranzadi-Insignis*, este resultado se obtiene buscando el rango DECRETO FORAL, y en el resultado general acotando el área «Tributario» y el ámbito «Autonómico», que se refiere en este caso fundamentalmente a la Comunidad Foral de Navarra. El resultado inicial es de 247 disposiciones, pero incluye una norma publicada en el BOPV, pero que corresponde a un Decreto Foral de Gipuzkoa, por lo que ese dato ya está incluido en los anteriores resultados. Por lo tanto, el dato a consignar aquí será de 246 disposiciones (búsqueda actualizada a 18 de abril de 2017).

- Rango ORDEN: 2.358 disposiciones normativas de este rango<sup>735</sup>, del área «Tributario», distinguiendo:
  - Las de ámbito estatal: 952 disposiciones.
  - Las de ámbito autonómico común: 1.406 disposiciones<sup>736</sup>.
- Rango ORDEN FORAL: 1.910 disposiciones, del área «Tributario». La distribución por territorios es la siguiente:
  - Álava: 294 disposiciones.
  - Bizkaia: 671 disposiciones.
  - Gipuzkoa: 529 disposiciones.
  - Navarra: 416 disposiciones<sup>737</sup>.
- Rango RESOLUCIÓN: 1.981 disposiciones de este rango<sup>738</sup>, del área «Tributario», con los siguientes ámbitos territoriales:
  - Comunitario: 50 disposiciones.
  - Estatal: 1.200 disposiciones.
  - Autonómico: 675 disposiciones<sup>739</sup>, pudiendo hacer la siguiente subdivisión:
    - Andalucía: 27 disposiciones.
    - Aragón: 15 disposiciones.
    - Asturias: 72 disposiciones.
    - Baleares: 26 disposiciones.
    - Canarias: 142 disposiciones.
    - Cantabria: 38 disposiciones.
    - Cataluña: 51 disposiciones.
    - Castilla y León: 73 disposiciones.
    - Castilla-La Mancha: 19 disposiciones.
    - Extremadura: 34 disposiciones.
    - Galicia: 34 disposiciones.
    - Madrid: 18 disposiciones.

<sup>735</sup> En *Aranzadi-Insignis*, el resultado de la búsqueda por rango ORDEN es de 4.268 disposiciones en el área «Tributario» (búsqueda actualizada a 18 de abril de 2017), pero este resultado incluye otros rangos, como el de ORDEN FORAL (1.910), que deben restarse, por lo que el resultado final es de 2.358 disposiciones, abarcando tanto las de ámbito estatal como autonómico (excepto Navarra, que tienen el rango de ORDEN FORAL).

<sup>736</sup> El resultado que ofrece la búsqueda es de 1.822 disposiciones de este rango, de ámbito autonómico, pero aquí se incluyen las ÓRDENES FORALES de Navarra, por lo que hay que restarlas (416) para obtener el número de órdenes de ámbito autonómico de régimen común del área «Tributación», ofrecidas por *Aranzadi-Insignis* (búsqueda actualizada a 18 de abril de 2017).

<sup>737</sup> Las órdenes de Navarra las incluye *Aranzadi-Insignis* entre el resultado de órdenes de ámbito «autonómico», sin distinguir si son de régimen común o foral.

<sup>738</sup> Búsqueda actualizada a 18 de abril de 2017.

<sup>739</sup> Este dato incluye 25 resoluciones de la Comunidad Foral de Navarra, que también pueden contabilizarse como RESOLUCIONES FORALES.



- Murcia: 37 disposiciones.
- Navarra: 25 disposiciones.
- País Vasco: 3 disposiciones.
- La Rioja: 28 disposiciones.
- Valencia: 33 disposiciones.
- Forales: 56 disposiciones de este rango, con la siguiente distribución territorial:
  - Álava: 21 disposiciones.
  - Bizkaia: 12 disposiciones.
  - Gipuzkoa: 23 disposiciones.



## **EL DERECHO**

(<http://online.elderecho.com>)

Los resultados obtenidos en la búsqueda con esta base de datos de disposiciones normativas con rango inferior a la ley, rango reglamentario fundamentalmente, son los siguientes:

- Rango REAL DECRETO: 202 disposiciones normativas de este rango<sup>740</sup>, de contenido tributario (ámbito estatal).
- Rango DECRETO: 518 disposiciones normativas de este rango<sup>741</sup>, de contenido tributario (ámbito autonómico).
- Rango DECRETO FORAL: 1.423<sup>742</sup> disposiciones normativas de este rango, del área «Tributario» (territorios históricos: Álava, Bizkaia, Gipuzkoa y Navarra), distribuidos de la siguiente forma:
  - Álava: 245 disposiciones.
  - Bizkaia: 446 disposiciones.
  - Gipuzkoa: 217 disposiciones.
  - Navarra: 514 disposiciones.
- Rango ORDEN: 2.168 disposiciones normativas de este rango<sup>743</sup>, de ámbito tributario, distinguiendo:
  - Las de ámbito estatal: 401 disposiciones<sup>744</sup>.
  - Las de ámbito autonómico común<sup>745</sup>:
    - Andalucía: 236 disposiciones.
    - Aragón: 115 disposiciones.
    - Asturias: 0 disposiciones<sup>746</sup>.

---

<sup>740</sup> En *ElDerecho.com* el resultado ofrecido con la búsqueda por rango REAL DECRETO, acotando con las palabras «impuesto», «fiscal» y «tribut» es de 202 disposiciones.

<sup>741</sup> En *ElDerecho.com* el resultado ofrecido con la búsqueda por rango DECRETO, acotando con las palabras «impuesto», «fiscal» y «tribut» es de 518 disposiciones.

<sup>742</sup> En *ElDerecho.com* el resultado de rango DECRETO FORAL es de 1.423 disposiciones, acotando con la palabra «impuesto», con la distribución por territorios que se indica.

<sup>743</sup> Es la suma del resultado de las búsquedas en *ElDerecho.com* de normas de rango ORDEN de la Administración del Estado (401) y de las distintas comunidades autónomas (1.767). La búsqueda se ha realizado acotando con las palabras «impuesto», «fiscal» y «tribut», dando un resultado de 2.174 normas de las cuales, 1.773 normas de ámbito no estatal, pero de las que hay que restar 4 disposiciones de Melilla y 2 forales, lo que ofrece un resultado final de 1.767 disposiciones autonómicas.

<sup>744</sup> En *ElDerecho.com* el resultado de rango ORDEN es de 401 disposiciones, acotando con la palabra «impuesto», «fiscal» y «tribut» emanadas de la Administración del Estado. Si la acotación se realizase sólo con la palabra «impuesto», el resultado sería de 1.594 disposiciones de este rango.

<sup>745</sup> En *ElDerecho.com* la búsqueda por rango ORDEN de las comunidades autónomas con contenido tributario, se ha realizado acotando con las palabras «impuesto», «fiscal» y «tribut», dado el carácter más restringido de la potestad autonómica en materia tributaria y la multitud de normas de este rango que contienen simplemente referencias indirectas a otras normas de contenido tributario.

- Baleares: 21 disposiciones.
  - Canarias: 204 disposiciones.
  - Cantabria: 97 disposiciones.
  - Castilla y León: 100 disposiciones.
  - Castilla-La Mancha: 124 disposiciones.
  - Cataluña: 53 disposiciones.
  - Extremadura: 62 disposiciones.
  - Galicia: 94 disposiciones.
  - Madrid: 284 disposiciones.
  - Murcia: 120 disposiciones.
  - País Vasco: 40 disposiciones.
  - La Rioja: 106 disposiciones.
  - Valencia: 111 disposiciones.
- Rango ORDEN FORAL: 1.406 disposiciones normativas de este rango<sup>747</sup>, de ámbito tributario. La distribución por territorios es la siguiente:
    - Álava: 189 disposiciones.
    - Bizkaia: 225 disposiciones.
    - Gipuzkoa: 320 disposiciones.
    - Navarra: 671 disposiciones.
  - Rango RESOLUCIÓN: 1.053 disposiciones de este rango<sup>748</sup>, de carácter tributario, con los siguientes ámbitos territoriales:
    - Internacional: 1 disposición.
    - Estatal: 404 disposiciones
    - Autonómico: 635 disposiciones<sup>749</sup>, pudiendo hacer la siguiente subdivisión:
      - Andalucía: 37 disposiciones.
      - Aragón: 13 disposiciones.
      - Asturias: 83 disposiciones.
      - Baleares: 32 disposiciones.

---

<sup>746</sup> En *ElDerecho.com* la búsqueda por rango ORDEN, para la Comunidad Autónoma de Asturias, acotando con las palabras «impuesto», «fiscal» y «tribut» arroja un resultado de 0 documentos. Eliminando la acotación con «tribut», el resultado es de 1 disposición y sólo con la palabra «impuesto» igualmente de 1 disposición, pero la norma ofrecida no tiene contenido tributario propiamente dicho.

<sup>747</sup> En *ElDerecho.com*, el resultado de rango ORDEN FORAL es de 1.406 disposiciones, acotando con las palabras «impuesto» y «fiscal», con la distribución por territorios que se indica. No obstante, si sólo se acota con la palabra «impuesto», el resultado es de 2.643 disposiciones, si bien muchas de ellas carecen de contenido directamente tributario, aunque contengan referencias a impuestos.

<sup>748</sup> En *ElDerecho.com* la búsqueda se ha realizado sobre el rango RESOLUCIÓN acotando con las palabras «impuesto», «fiscal» y «tribut», lo que ofrece un resultado global de 1.053 disposiciones.

<sup>749</sup> Este dato incluye 18 RESOLUCIONES de la Comunidad Foral de Navarra, que también pueden contabilizarse como RESOLUCIONES FORALES.

- Canarias: 125 disposiciones.
  - Cantabria: 17 disposiciones.
  - Cataluña: 35 disposiciones.
  - Castilla y León: 40 disposiciones.
  - Castilla-La Mancha: 24 disposiciones.
  - Extremadura: 14 disposiciones.
  - Galicia: 47 disposiciones.
  - Madrid: 6 disposiciones.
  - Murcia: 58 disposiciones.
  - Navarra: 18 disposiciones.
  - País Vasco: 12 disposiciones.
  - La Rioja: 23 disposiciones.
  - Valencia: 51 disposiciones.
- Forales: 13 disposiciones de este rango, con la siguiente distribución territorial:
- Álava: 4 disposiciones
  - Bizkaia: 6 disposiciones
  - Gipuzkoa: 3 disposiciones



## **LA LEY**

(<http://laleydigital.laley.es>)

Los resultados obtenidos en la búsqueda con esta base de datos de disposiciones normativas con rango inferior a la ley, rango reglamentario fundamentalmente, son los siguientes:

- Rango REAL DECRETO: 473 disposiciones normativas de este rango<sup>750</sup>, de contenido tributario (ámbito estatal).
- Rango DECRETO: 1.551 disposiciones normativas de este rango<sup>751</sup>, de contenido tributario (ámbito autonómico).
- Rango DECRETO FORAL: 1.521<sup>752</sup> disposiciones normativas de este rango, del área «Tributario» (territorios históricos: Álava, Bizkaia, Gipuzkoa y Navarra), distribuidos de la siguiente forma:
  - Álava: 455 disposiciones.
  - Bizkaia: 408 disposiciones.
  - Gipuzkoa: 397 disposiciones.
  - Navarra: 261 disposiciones.
- Rango ORDEN: 4.494 disposiciones normativas de este rango<sup>753</sup>, de ámbito tributario, distinguiendo:
  - Las de ámbito estatal: 3 disposiciones<sup>754</sup>.
  - Las de ámbito autonómico común<sup>755</sup>:

---

<sup>750</sup> Esta búsqueda se ha realizado en *La Ley Digital 360* acotando por «Rango», con el término REAL DECRETO. Posteriormente, en el listado de resultados se afina la búsqueda nuevamente al rango REAL DECRETO, ámbito «Estatual» y materia «Fiscal», para los años de 1990 a 2016. En la búsqueda realizada en *Normacef.com* y el resto de bases de datos, el resultado extraído fue de 443 disposiciones. No obstante, el resultado de 473 disposiciones de *La Ley Digital 360* en este caso incluye algunas que no son propiamente reales decretos con contenido tributario. Por tanto, el total de normas de este rango a considerar es de **443 disposiciones**. Pueden consultarse en el Anexo I.

<sup>751</sup> Esta búsqueda se ha realizado en *La Ley Digital 360* acotando por «Rango», con el término DECRETO FORAL. Posteriormente, en el listado de resultados se afina la búsqueda nuevamente al rango DECRETO FORAL, y materia «Fiscal», para los años de 1990 a 2016. En la búsqueda realizada en *Normacef.com* y el resto de bases de datos, el resultado extraído fue de 432 disposiciones. No obstante, el resultado de 1.551 disposiciones de *La Ley Digital 360* en este caso incluye muchas normas que no son propiamente decretos con contenido tributario, sino que se limitan a regular aspectos presupuestarios, financieros u otros. Por tanto, el total de normas de este rango a considerar es de **432 disposiciones**. Pueden consultarse en el Anexo I.

<sup>752</sup> Esta búsqueda se ha realizado en *La Ley Digital 360* acotando por «Rango», con el término DECRETO. Posteriormente, en el listado de resultados se afina la búsqueda nuevamente al rango DECRETO, ámbito «Autonómico» y materia «Fiscal», para los años de 1990 a 2016. El resultado obtenido con *La Ley Digital 360* tiene la distribución que se indica por territorios.

<sup>753</sup> Es la suma del resultado de las búsquedas en *La Ley Digital 360* de normas de rango ORDEN. Posteriormente, en el listado de resultados se afina la búsqueda nuevamente al rango ORDEN, y materia «Fiscal», para los años de 1990 a 2016. Este resultado es la suma de las normas de este rango de ámbito «Estatual» (3) y de las distintas comunidades autónomas (4.489).

<sup>754</sup> Lógicamente este resultado no es certero, puesto que en la búsqueda realizada en *Normacef.com* y el resto de bases de datos el resultado es de 1.149 disposiciones de ámbito estatal con contenido tributario.



- Andalucía: 201 disposiciones.
  - Aragón: 308 disposiciones.
  - Asturias: 0 disposiciones<sup>756</sup>.
  - Baleares: 116 disposiciones.
  - Canarias: 639 disposiciones.
  - Cantabria: 221 disposiciones.
  - Castilla y León: 258 disposiciones.
  - Castilla-La Mancha: 238 disposiciones.
  - Cataluña: 711 disposiciones.
  - Extremadura: 187 disposiciones.
  - Galicia: 231 disposiciones.
  - Madrid: 412 disposiciones.
  - Murcia: 300 disposiciones.
  - País Vasco: 320 disposiciones.
  - La Rioja: 165 disposiciones.
  - Valencia: 181 disposiciones.
- Rango ORDEN FORAL: 1.822 disposiciones normativas de este rango<sup>757</sup>, de ámbito tributario. La distribución por territorios es la siguiente:
    - Álava: 124 disposiciones<sup>758</sup>.
    - Bizkaia: 631 disposiciones<sup>759</sup>.
    - Gipuzkoa: 483 disposiciones<sup>760</sup>.
    - Navarra: 584 disposiciones<sup>761</sup>.
  - Rango RESOLUCIÓN: 7.592 disposiciones de este rango<sup>762</sup>, de carácter tributario, con los siguientes ámbitos territoriales:

---

<sup>755</sup> Tampoco este resultado es preciso, puesto que en la búsqueda realizada en *Normacef.com* y el resto de bases de datos el resultado es de 1.066 disposiciones de ámbito autonómico de ese rango con contenido tributario. La mayoría de las aquí computadas ahora no tienen contenido tributario.

<sup>756</sup> En *La Ley Digital 360* la búsqueda por rango ORDEN, para la comunidad autónoma del Principado de Asturias arroja un resultado de 0 documentos.

<sup>757</sup> Esta búsqueda se ha realizado en *La Ley Digital 360* acotando por «Rango», con el término ORDEN FORAL. Posteriormente, en el listado de resultados se afina la búsqueda nuevamente al rango ORDEN FORAL, y materia «Fiscal», para los años de 1990 a 2016. El resultado obtenido es de 2.217 disposiciones. Posteriormente, se afina el resultado eligiendo ámbito «Autonómico», lo que da un resultado de 584 disposiciones de este rango de Navarra y 1.633 de los territorios históricos del País Vasco. No obstante, a la hora de determinar las normas correspondientes a cada territorio histórico, la búsqueda se afina con el boletín correspondiente a cada territorio, lo que arroja un resultado final conjunto de 1.822 disposiciones.

<sup>758</sup> Este resultado se obtiene de la búsqueda anterior y afinando el resultado con BOTHA.

<sup>759</sup> Este resultado se obtiene de la búsqueda inicial y afinando el resultado con BOLETIN OFICIAL DE BIZKAIA.

<sup>760</sup> Este resultado se obtiene de la búsqueda inicial y afinando el resultado con BOLETIN OFICIAL DE GIPUZKOA.

<sup>761</sup> Este resultado se obtiene de la búsqueda inicial y afinando el resultado con ámbito «Autonómico» y «Navarra».

<sup>762</sup> Esta búsqueda se ha realizado en *La Ley Digital 360* acotando por «Rango», con el término RESOLUCION. Posteriormente, en el listado de resultados se afina la búsqueda nuevamente al rango

- Internacional: 43 disposiciones.
- Estatal: 4.532 disposiciones.
- Autonómico: 3.013 disposiciones<sup>763</sup>, pudiendo hacer la siguiente subdivisión:
  - Andalucía: 413 disposiciones.
  - Aragón: 63 disposiciones.
  - Asturias: 211 disposiciones.
  - Baleares: 136 disposiciones.
  - Canarias: 336 disposiciones.
  - Cantabria: 67 disposiciones.
  - Cataluña: 278 disposiciones.
  - Castilla y León: 165 disposiciones.
  - Castilla-La Mancha: 221 disposiciones.
  - Extremadura: 64 disposiciones.
  - Galicia: 169 disposiciones.
  - Madrid: 111 disposiciones.
  - Murcia: 158 disposiciones.
  - Navarra: 208 disposiciones.
  - País Vasco: 259 disposiciones.
  - La Rioja: 51 disposiciones.
  - Valencia: 106 disposiciones.
- Forales: 74 disposiciones de este rango<sup>764</sup>, con la siguiente distribución territorial:
  - Álava: 22 disposiciones
  - Bizkaia: 26 disposiciones
  - Gipuzkoa: 13 disposiciones

---

RESOLUCION, y materia «Fiscal», para los años de 1990 a 2016. El resultado obtenido es de 7.592 disposiciones. No obstante, se observa que entre los resultados obtenidos hay muchas normas que no tienen contenido tributario estricto, sino que se refieren a aspectos financieros, presupuestarios, bancarios, etc., por lo que no deben incluirse en este trabajo. No ha sido posible determinar con más precisión en esta búsqueda el resultado de normas de este rango con contenido estrictamente tributario.

<sup>763</sup> Igualmente, entre los resultados obtenidos hay muchas normas que no tienen contenido tributario estricto, sino que se refieren a aspectos financieros, presupuestarios, bancarios, etc., por lo que no deben incluirse en este trabajo. No ha sido posible determinar con más precisión en esta búsqueda el resultado de normas de este rango con contenido estrictamente tributario para cada territorio. El dato global incluye 208 Resoluciones de la Comunidad Foral de Navarra, que también pueden contabilizarse como RESOLUCIONES FORALES.

<sup>764</sup> Esta búsqueda se ha realizado en *La Ley Digital 360* acotando por «Rango», con el término RESOLUCION. Posteriormente, en el listado de resultados se afina la búsqueda nuevamente al rango RESOLUCION, y materia «Fiscal», para los años de 1990 a 2016. El resultado obtenido se afina con ámbito «Autonómico» y «País Vasco». Se obtiene un dato global de 259 disposiciones, pero muchas de ellas no tienen contenido estrictamente tributario. Para obtener el dato de cada territorio histórico, se afina la búsqueda con el boletín oficial correspondiente a cada uno de ellos.



**Resumen:** los resultados obtenidos de este análisis de las distintas bases de datos pueden esquematizarse en el siguiente cuadro:

Resultados			
Ámbito de aplicación	Disposiciones reglamentarias y administrativas		Denominación oficial
<b>Total</b>	<b>8.253</b>		
Estado	<b>2.719</b>		
		443	Real Decreto
		1149	Orden
		68	Circulares
		72	Informes
		44	Instrucciones
		943	Resoluciones
Comunidades autónomas	<b>2.144</b>		
		432	Decreto
		1066	Orden
		12	Acuerdos
		1	Convenios
		1	Dictamen
		9	Instrucciones
		593	Resoluciones
Territorios forales	<b>3.390</b>		
		1351	Decreto Foral
		1929	Orden Foral
		48	Acuerdos
		17	Convenios
		2	Instrucciones
		43	Resoluciones

Cuadro VIII.4 Disposiciones reglamentarias y administrativas con contenido tributario. 1990 a 2016.

Resultados			
Comunidades autónomas			
Comunidades autónomas	Disposiciones reglamentarias y administrativas		Denominación oficial
<b>Total</b>	<b>2.144</b>		
	<b>432</b>		Decreto
	<b>1.066</b>		Orden
	<b>616</b>		Otras
<b>1. Andalucía</b>	<b>95</b>		
		11	Decreto
		54	Orden
		3	Acuerdos
		27	Resoluciones
<b>2. Aragón</b>	<b>107</b>		
		17	Decreto
		81	Orden
		9	Resoluciones
<b>3. Asturias</b>	<b>86</b>		
		37	Decreto
		0	Orden
		1	Convenios
		48	Resoluciones

<b>4. Baleares</b>	<b>111</b>		
		47	Decreto
		30	Orden
		2	Acuerdos
		8	Instrucciones
		24	Resoluciones
<b>5. Canarias</b>	<b>540</b>		
		93	Decreto
		270	Orden
		177	Resoluciones
<b>6. Cantabria</b>	<b>99</b>		
		13	Decreto
		61	Orden
		1	Acuerdos
		1	Instrucciones
		23	Resoluciones
<b>7. Castilla y León</b>	<b>108</b>		
		13	Decreto
		71	Orden
		3	Acuerdos
		21	Resoluciones
<b>8. Castilla-La Mancha</b>	<b>116</b>		
		17	Decreto
		62	Orden
		37	Resoluciones
<b>9. Cataluña</b>	<b>191</b>		
		39	Decreto
		102	Orden
		1	Dictamen
		49	Resoluciones
<b>10. Extremadura</b>	<b>114</b>		
		27	Decreto
		69	Orden
		18	Resoluciones
<b>11. Galicia</b>	<b>126</b>		
		36	Decreto
		57	Orden
		33	Resoluciones
<b>12. Madrid</b>	<b>108</b>		
		19	Decreto
		66	Orden
		2	Acuerdos
		21	Resoluciones
<b>13. Murcia</b>	<b>144</b>		
		26	Decreto
		80	Orden
		38	Resoluciones
<b>14. Navarra</b>	<b>29<sup>765</sup></b>		
		0	Decreto
		0	Orden
		29	Resoluciones
<b>15. País Vasco</b>	<b>13</b>		
		5	Decreto
		3	Orden
		1	Acuerdos
		4	Resoluciones
<b>16. La Rioja</b>	<b>47</b>		
		8	Decreto
		25	Orden

<sup>765</sup> La producción normativa de Navarra se computa dentro de los territorios forales, al ser comunidad autónoma uniprovincial, incluyendo toda su producción normativa reglamentaria dentro del sistema tributario foral navarro, por tener denominación «foral» (decreto foral y orden foral). No obstante, sí incluimos en producción autonómica las normas de rango RESOLUCIÓN, a las que no se añade ninguna expresión «foral». Navarra se diferencia del País Vasco, en este sentido, puesto que en este los territorios históricos (Álava, Bizkaia y Gipuzkoa) desarrollan el sistema tributario foral, pero además la Comunidad Autónoma del País Vasco dicta también sus propias normas tributarias reglamentarias, en determinados supuestos y conceptos (p. ej. tasas), para todo su ámbito autonómico, con rango de DECRETO y ORDEN, no forales.

		14	Resoluciones
<b>17. Valencia</b>	<b>80</b>		
		24	Decreto
		35	Orden
		21	Resoluciones

Cuadro VIII.5 Disposiciones reglamentarias y administrativas de las comunidades autónomas con contenido tributario. 1990 a 2016.

Resultados			
Territorios forales			
Territorios históricos	Disposiciones reglamentarias y administrativas		Denominación oficial
<b>Total</b>	<b>3.390</b>		
<b>Álava</b>	<b>715</b>		
		399	Decreto Foral
		258	Orden Foral
		36	Acuerdos
		1	Convenios
		21	Resoluciones
<b>Bizkaia</b>	<b>1.004</b>		
		347	Decreto Foral
		637	Orden Foral
		2	Acuerdos
		2	Convenios
		1	Instrucciones
		15	Resoluciones
<b>Gipuzkoa</b>	<b>938</b>		
		345	Decreto Foral
		566	Orden Foral
		6	Acuerdos
		14	Convenios
		7	Resoluciones
<b>Navarra</b>	<b>733<sup>766</sup></b>		
		260	Decreto Foral
		468	Orden Foral
		4	Acuerdos
		1	Instrucciones
		29	Resoluciones

Cuadro VIII.6 Disposiciones reglamentarias y administrativas de los territorios forales con contenido tributario. 1990 a 2016.

<sup>766</sup> Las disposiciones de Navarra con rango RESOLUCIÓN se han incluido en el cómputo de normativa autonómica, dado que no llevan ningún añadido de «foral». No obstante, se referencian igualmente en este cuadro, aunque no se han tenido en cuenta en el cómputo total de esta normativa foral, para no duplicar el dato.





## **La producción normativa de las entidades locales en materia tributaria**

### *Consideraciones previas*

Las ordenanzas fiscales son disposiciones reglamentarias que dictan las entidades locales municipales para ejercer la potestad reglamentaria en materia tributaria que tienen atribuida en virtud del artículo 133.2 CE. De acuerdo con ello, la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, estableció en su artículo 106.2, que «la potestad reglamentaria de las entidades locales en materia tributaria se ejercerá a través de ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos propios y de ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección». En términos similares se pronuncia el artículo 15 de la Ley reguladora de las Haciendas locales (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo). Nos encontramos por tanto con tributos establecidos y regulados con carácter general por normas del Estado, pero que tienen un ámbito de aplicación limitado a cada una de las entidades locales que correspondan y cuya gestión y recaudación se encomienda a las mismas, salvo algunas excepciones (gestión e inspección catastral en relación con el impuesto sobre bienes inmuebles — en adelante IBI—, o la gestión censal en relación con el impuesto sobre actividades económicas —en adelante IAE— cuya competencia aparece en principio ejercida por el Estado).

Para establecer y regular la gestión y recaudación de estos tributos locales, regulados por el Estado en sus aspectos básicos, las entidades locales gozan también de competencias normativas para regular estos aspectos. Además, la norma estatal confiere a dichas entidades locales (de ámbito municipal normalmente), competencias normativas para modular los tributos exigibles en función de las circunstancias específicas que puedan afectar a cada municipio o entidad local. Así, pueden regular determinados aspectos, como las deducciones y bonificaciones en la cuota, ciertos parámetros de las tarifas, etc.

El ejercicio de estas competencias normativas debe ser ejercido por las entidades locales a través de un instrumento normativo denominado «ordenanzas fiscales», tanto para regular los aspectos de gestión y recaudación de los tributos que establece la norma estatal, como para ejercer sus competencias atribuidas por la ley estatal con respecto a ciertos tributos y para los distintos elementos que se establece.

Hay que tener en cuenta que los tributos locales sobre los que se puede ejercer dicha potestad reglamentaria son varios. Así, existen tres impuestos de exacción obligatoria por todas las entidades locales (IBI, IAE e impuesto sobre vehículos de

tracción mecánica —en adelante IVTM—), los cuales deben ser exigidos, aunque los municipios no establezcan regulación alguna y respecto de los cuales no es necesario siquiera aprobar una ordenanza fiscal reguladora, en cuyo caso se aplican las normas establecidas en la ley estatal por defecto. Por otro lado, existen otros tres impuestos de exacción potestativa (impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras —en adelante ICIO—, impuesto sobre incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana —en adelante IIVTNU— e impuesto sobre gastos suntuarios —en adelante IGS—, para los cotos de caza y pesca), así como la posibilidad de exigir tasas y contribuciones especiales de ámbito local. Para el establecimiento y exigencia de este tipo de impuestos y tributos potestativos es obligatoria la aprobación de una ordenanza fiscal reguladora. A ello hay que añadir la posibilidad de que cada municipio establezca igualmente una ordenanza fiscal general reguladora de la gestión, recaudación e inspección de sus tributos locales, con carácter general, que se aplicaría igualmente a los tributos llamados «obligatorios», aunque no se hubiese ejercido competencia alguna para regular sus elementos internos por parte de la entidad local<sup>767</sup>.

#### *Producción de ordenanzas fiscales*

En España existen alrededor de 8.100 municipios, que deben contar, al menos, con los tres impuestos obligatorios, si bien no es necesario aprobar para ello ninguna ordenanza fiscal, tal como ha quedado dicho anteriormente. Dado que es sumamente complicado determinar cada año cuántos municipios establecen ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos locales, obligatorios y potestativos, así como de los aspectos generales de gestión, recaudación e inspección, vamos a limitar nuestros cálculos únicamente a las entidades locales más relevantes.

Existen 6 municipios con más de 500.000 habitantes en España<sup>768</sup>. Hay 56 municipios con una población entre 100.001 y 500.000 habitantes<sup>769</sup>. Y 81 municipios con población entre 50.001 y 100.000. Es decir, suman en total 143 municipios relevantes, con una población superior a 50.000 habitantes. En todos ellos, se establecen sus propias ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos obligatorios, pero prácticamente todos ellos exigen también los impuestos potestativos (impuesto

---

<sup>767</sup> SANCHEZ GARCÍA, Nicolás, Madrid, 2015, Centro de Estudios Financieros. *Tributos Locales, Comentarios y Casos Prácticos*, Centro de Estudios Financieros, 5.ª ed., Madrid, 2015, págs. 91 y ss.

<sup>768</sup> Son los siguientes: Barcelona, Madrid, Málaga, Sevilla, Valencia y Zaragoza. Datos del Instituto Nacional de Estadística (en adelante, INE) para 2016 (<http://www.ine.es/jaxiT3/Datos.htm?t=2917>). Consultado el 20 de mayo de 2017.

<sup>769</sup> Datos del INE para 2016: <http://www.ine.es/jaxiT3/Datos.htm?t=2913>. Consultado el 22 de mayo de 2017.

sobre incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana e impuesto sobre construcciones instalaciones y obras, esencialmente<sup>770</sup>), para lo que han tenido que aprobar las correspondientes ordenanzas fiscales de establecimiento y aplicación de los mismos. Además, todos ellos cuentan con ordenanzas fiscales generales de gestión, inspección y recaudación. Esto nos lleva a que cada uno de estos 143 municipios tendrá que haber aprobado, al menos 6 ordenanzas fiscales (3 impuestos obligatorios, 2 potestativos y 1 ordenanza general de gestión y recaudación). Esto significa que habrá que computar por estos municipios, al menos, 858 ordenanzas fiscales distintas.

Por otra parte, cada año es habitual que cada entidad local relevante apruebe una nueva ordenanza fiscal para el ejercicio corriente de cada uno de los impuestos y tributos que va a exigir en ese año, aunque la ordenanza fiscal general suele estar vigente varios años sin modificaciones. También muchas veces las ordenanzas fiscales de los distintos impuestos aplicables año tras año no sufren modificaciones, sino que se repiten sucesivamente, pero sí son objeto de incorporación a una nueva norma como ordenanza fiscal actualizada para el ejercicio siguiente. Si contamos, por tanto, 3 impuestos obligatorios (IBI, IAE e IVTM) y 2 potestativos (ICIO y IIVTNU), y suponiendo que la ordenanza fiscal general de gestión, recaudación e inspección no se modifica todos los años, cada municipio relevante dictará al menos anualmente 5 ordenanzas fiscales. Dado que contamos con 143 municipios con una población superior a 50.000 habitantes, podríamos computar aproximadamente 715 ordenanzas fiscales distintas cada año en España, sólo para los municipios más importantes, al menos en población. En los años objeto de este estudio podemos contar entonces, con estos parámetros, un número a tanto alzado de **19.305 ordenanzas fiscales** en materia de tributos locales<sup>771</sup>, sin contar las ordenanzas fiscales generales de gestión, recaudación y aplicación de los tributos. Este dato obvia las ordenanzas fiscales de los restantes 8.000 municipios de España, así como los datos sobre ordenanzas fiscales de aprobación y regulación de otros tributos, como tasas y contribuciones especiales, significativamente relevantes en cuanto a las tasas.

Haciendo una estimación, aunque más imprecisa, teniendo presente que existen 1.157 municipios de más de 5.000 habitantes, y que todos ellos pueden haber regulado en ordenanzas fiscales, al menos los tres impuestos obligatorios, y haberlas actualizado cada 4 años de media, podemos obtener un resultado mínimo de 20.826

---

<sup>770</sup> El gravamen o modalidad que grava los cotos de caza y pesca del impuesto sobre gastos suntuarios es exigido con mucha mayor excepcionalidad.

<sup>771</sup> En *Normacef.com* se han recogido las ordenanzas fiscales de las capitales de provincia desde 2003 hasta 2013, computando 1.924 disposiciones. En la base de datos del BOE sólo es posible buscar legislación estatal, autonómica y europea, no ordenanzas fiscales locales. *Aranzadi-Insignis* tan solo recoge un dato de 399 ordenanzas del área «Tributario», de la más variada composición.

ordenanzas fiscales más. No computamos aquí ni las ordenanzas fiscales que puedan haber establecido los dos impuestos potestativos, ni las ordenanzas generales de gestión, recaudación y aplicación de los tributos locales, ni las demás ordenanzas fiscales de exacción de otros tributos como tasas o contribuciones especiales. Es fácil, por consiguiente, que, en total, por todos los municipios y entidades locales del territorio español, durante el período objeto de análisis en este estudio, se supere la cifra de 50.000 ordenanzas fiscales publicadas.

Carecemos de datos para hacer un análisis más detallado, debido a que no es posible conocer la evolución de los municipios pequeños, en torno a 6.000, respecto de los que no existen datos precisos.

En cualquier caso, la producción normativa local merece sin duda un estudio detallado, que excede del objetivo de este trabajo, en cuanto puede afectar de forma inmediata a los ciudadanos<sup>772</sup>, pues son los tributos locales, por sus características, los más cercanos y apegados al contribuyente de a pie.

---

<sup>772</sup> Sobre los derechos de los ciudadanos en el ámbito local, SERRANO ANTÓN, Fernando. *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*. Civitas, Madrid, 2007.

## B) Análisis de la evolución normativa en materia tributaria

### 1) Análisis de la producción normativa legal y de rango superior

Número de leyes aprobadas en el período objeto de análisis: 1.277 disposiciones con rango LEY ordinaria (régimen común: estatales y autonómicas)

Años	N.º de Leyes			
	ordinarias	Estatales	Autonómicas	
1990	23	12	11	
1991	26	10	16	
1992	32	16	16	
1993	15	7	8	
1994	23	14	9	
1995	16	6	10	
1996	32	9	23	
1997	63	27	36	
1998	68	22	46	
1999	47	11	36	
2000	40	5	35	
2001	41	9	32	
2002	76	32	44	
2003	75	28	47	Media del período 1997-2016 69,38
2004	41	2	39	
2005	44	8	36	
2006	70	21	49	
2007	72	33	39	
2008	45	3	42	
2009	47	14	33	
2010	72	24	48	
2011	48	20	28	
2012	65	13	52	
2013	52	16	36	
2014	68	19	49	
2015	55	24	31	
2016	21	0	21	
TOTAL	1277	405	872	

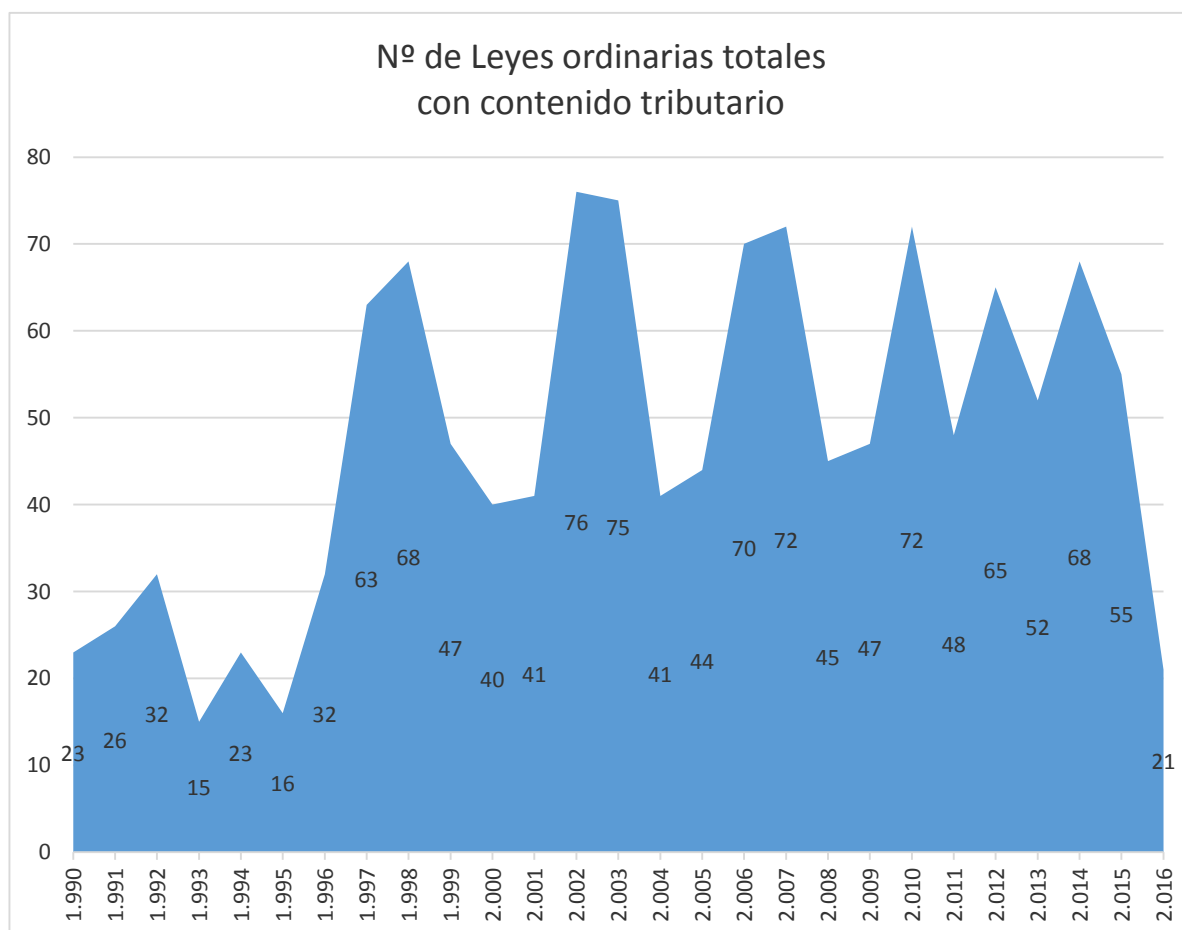
(Cuadro VIII.7 Número de leyes ordinarias estatales y autonómicas con contenido tributario. 1990 a 2016.

Por comunidades autónomas en particular<sup>773</sup>, los datos de producción normativa con contenido tributario quedan reflejados en el siguiente cuadro:

<sup>773</sup> No se recoge en el siguiente cuadro la producción normativa en materia tributaria de los territorios históricos del País Vasco. Sí la de Navarra, de régimen foral, a modo comparativo con el resto de comunidades autónomas de régimen común.

Años	Andalucía	Aragón	Asturias	Baleares	Canarias	Cantabria	Castilla-León	Castilla-LaM	Cataluña	Extremadura	Galicia	Madrid	Murcia	País Vasco	Rioja	Valencia	TOTAL	Años	Navarra
1990	0	0	0	1	2	0	1	1	1	1	0	1	3	0	0	0	11	1990	2
1991	0	0	1	3	1	2	0	0	1	0	3	1	2	1	0	1	16	1991	2
1992	0	1	1	0	2	2	0	0	0	0	1	1	3	2	1	2	16	1992	7
1993	0	1	1	2	0	1	0	0	1	0	1	0	1	0	0	0	8	1993	5
1994	1	0	1	0	2	1	0	0	0	0	1	2	1	0	0	0	9	1994	4
1995	0	0	0	1	1	2	0	0	0	0	1	2	2	0	0	1	10	1995	3
1996	2	1	1	2	1	2	1	1	2	1	1	2	3	1	1	1	23	1996	6
1997	2	2	3	4	1	1	2	2	4	2	0	3	2	1	2	5	36	1997	9
1998	2	7	0	4	1	2	3	2	4	4	5	2	3	2	3	2	46	1998	7
1999	3	3	2	3	5	1	3	1	1	1	2	1	2	1	4	3	36	1999	4
2000	0	3	2	2	2	1	2	3	5	1	2	4	2	1	3	2	35	2000	5
2001	2	3	2	3	2	1	3	1	2	4	0	2	2	0	3	2	32	2001	8
2002	3	0	2	3	3	4	2	3	5	2	4	3	3	2	3	2	44	2002	3
2003	2	4	2	5	5	1	2	3	4	2	4	2	4	1	3	3	47	2003	3
2004	2	2	2	2	4	1	2	3	4	2	2	4	3	1	2	3	39	2004	9
2005	1	2	2	3	1	3	2	3	3	4	1	2	2	1	3	3	36	2005	5
2006	2	4	2	6	3	7	4	2	2	3	1	2	4	3	2	2	49	2006	6
2007	3	2	0	2	2	3	3	2	5	2	3	2	2	3	2	3	39	2007	3
2008	2	3	3	2	4	3	2	4	4	2	3	2	2	2	2	2	42	2008	6
2009	1	2	2	2	1	2	2	1	4	1	3	3	3	1	3	2	33	2009	6
2010	8	2	3	2	2	2	2	3	3	3	5	3	3	2	3	2	48	2010	5
2011	2	0	0	1	3	2	0	2	4	0	3	2	3	2	2	2	28	2011	5
2012	2	5	2	5	3	4	5	5	2	4	1	3	5	1	2	3	52	2012	11
2013	1	0	0	2	2	4	2	5	1	2	3	2	4	2	4	2	36	2013	10
2014	1	5	3	2	5	3	3	2	7	3	2	2	3	1	2	5	49	2014	10
2015	2	2	1	3	1	3	2	0	5	1	3	2	0	1	2	3	31	2015	5
2016	4	3	2	2	1	0	0	2	1	2	0	0	1	1	0	2	21	2016	12
TOTAL	48	57	40	67	60	58	48	51	75	47	55	55	68	33	52	58	872	TOTAL	161

(Cuadro VIII.8 Número de leyes ordinarias con contenido tributario por comunidades autónomas. 1990 a 2016)



(Gráfico 1. Nº de leyes ordinarias totales con contenido tributario. 1990 a 2016)

Esta cuantificación (1.277), la clasificación por años y su representación gráfica, incluye toda la producción con rango formal de LEY. Estamos hablando de leyes ordinarias, de régimen común, con repercusión directa o indirecta en el ámbito tributario, sin distinguirlas por su origen, incluyendo tanto las leyes dictadas por el Estado (Cortes Generales) como las dictadas por las comunidades autónomas (parlamentos autonómicos).

Se puede apreciar el incremento de la producción normativa, por lo que se refiere a este rango LEY ordinaria, con contenido directo o indirecto en el ámbito tributario, que tiene lugar principalmente a partir del año 1996<sup>774</sup>, y sobre todo a partir del año 2001, manteniéndose esta producción elevada ya hasta la actualidad, si bien con ciertos altibajos. En 2016, debido a la situación de interinidad del Gobierno del Estado, la producción normativa ha decrecido considerablemente, afectando también a la producción de las comunidades autónomas, que en muchos aspectos depende de la legislación estatal. Debe tenerse presente, por tanto, en las conclusiones de este

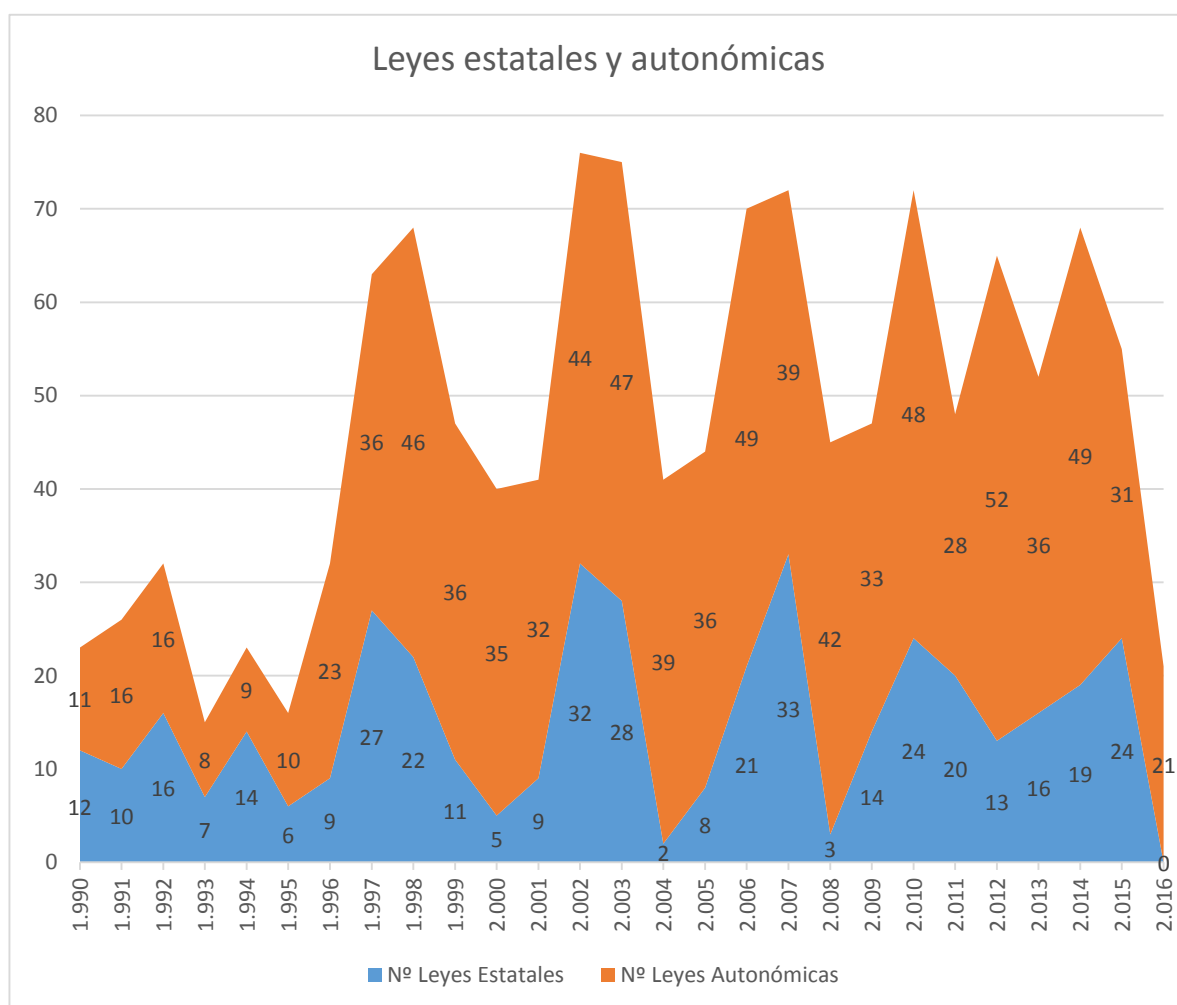
<sup>774</sup> Es a partir de este año cuando el primer gobierno del Partido Popular pone en marcha en materia fiscal el sistema de corresponsabilidad fiscal, que acaba atribuyendo a las comunidades autónomas competencias normativas en materia de tributos estatales cedidos, fundamentalmente.



punto, que el año 2016 es un año anómalo que pudiera ser excluido en un puro estudio estadístico. Pero, con esta excepción, estas variaciones periódicas no parecen responder directamente a situaciones de crisis o necesidades normativas específicas, sino que coinciden casualmente con los años de elecciones generales (2004, 2008, 2011, 2015), por lo que parece que son motivos puramente políticos los que inciden más en esas diferencias. Se aprecia así un perfil de «sierra» en el gráfico de producción normativa, tanto estatal como autonómica, siendo los valles los años de elecciones y los picos los años intermedios.

Ello no obsta a que pueda hacerse una media anual de producción normativa entre los años 1997 y 2016, desde que las comunidades autónomas se suman al carrusel normativo, que no desciende de 70 normas (69,38) con contenido tributario, de rango formal LEY ordinaria, por cada año, estatales más autonómicas.

De las citadas 1.277 disposiciones con rango LEY ordinaria, la distribución entre leyes estatales y autonómicas queda representada así:



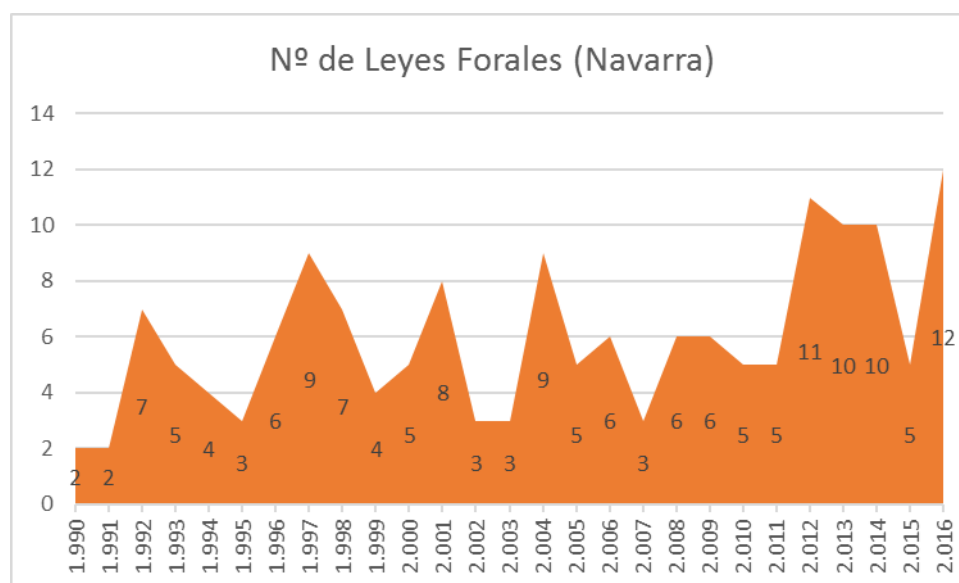
(Gráfico 2. Leyes estatales y autonómicas con contenido tributario. 1990 a 2016)

Puede apreciarse en este gráfico la importancia creciente de las comunidades autónomas en la producción legal de disposiciones. Si bien es cierto que durante gran parte de la década de 1990, las normas legales autonómicas eran prácticamente testimoniales en la legislación tributaria global, fueron abriéndose paso desde 1997, alcanzando el nivel del propio Estado en 1998 y duplicando ya en 1999 la producción de este, que desde el año 2002 inicia una tendencia de estabilidad (aunque con los valles y picos comentados), o incluso ligeramente descendente. Se produce lo que podemos denominar una transferencia del ejercicio de la potestad legislativa del Estado a las comunidades autónomas, aunque hay que matizar que ello no significa que el Estado haya dejado de dictar leyes, que sigue a niveles muy altos, sino que podríamos hablar más bien de una agregación exponencial del ejercicio de la potestad normativa autonómica a la propia del Estado.

Como datos en particular, se pueden destacar los de los años 2002, 2003 y 2010, en los que se llega a una producción de alrededor de 75 normas con rango formal de LEY ordinaria, con contenido tributario: en el año 2002, 32 leyes estatales y 44 autonómicas; en el año 2003, 28 leyes estatales y 47 autonómicas; y en el año 2010, 24 leyes estatales y 48 autonómicas.

Es quizás peculiar y muy interesante la evolución normativa de uno de los territorios forales, Navarra, que como sabemos, tiene capacidad normativa propia para regular plenamente el sistema tributario en su territorio, si bien con sometimiento a los principios de coordinación y armonización con el sistema tributario estatal.

Así, el resultado obtenido con el rango LEY FORAL (Navarra), equivalente a LEY ordinaria del Estado, es de 161 disposiciones.



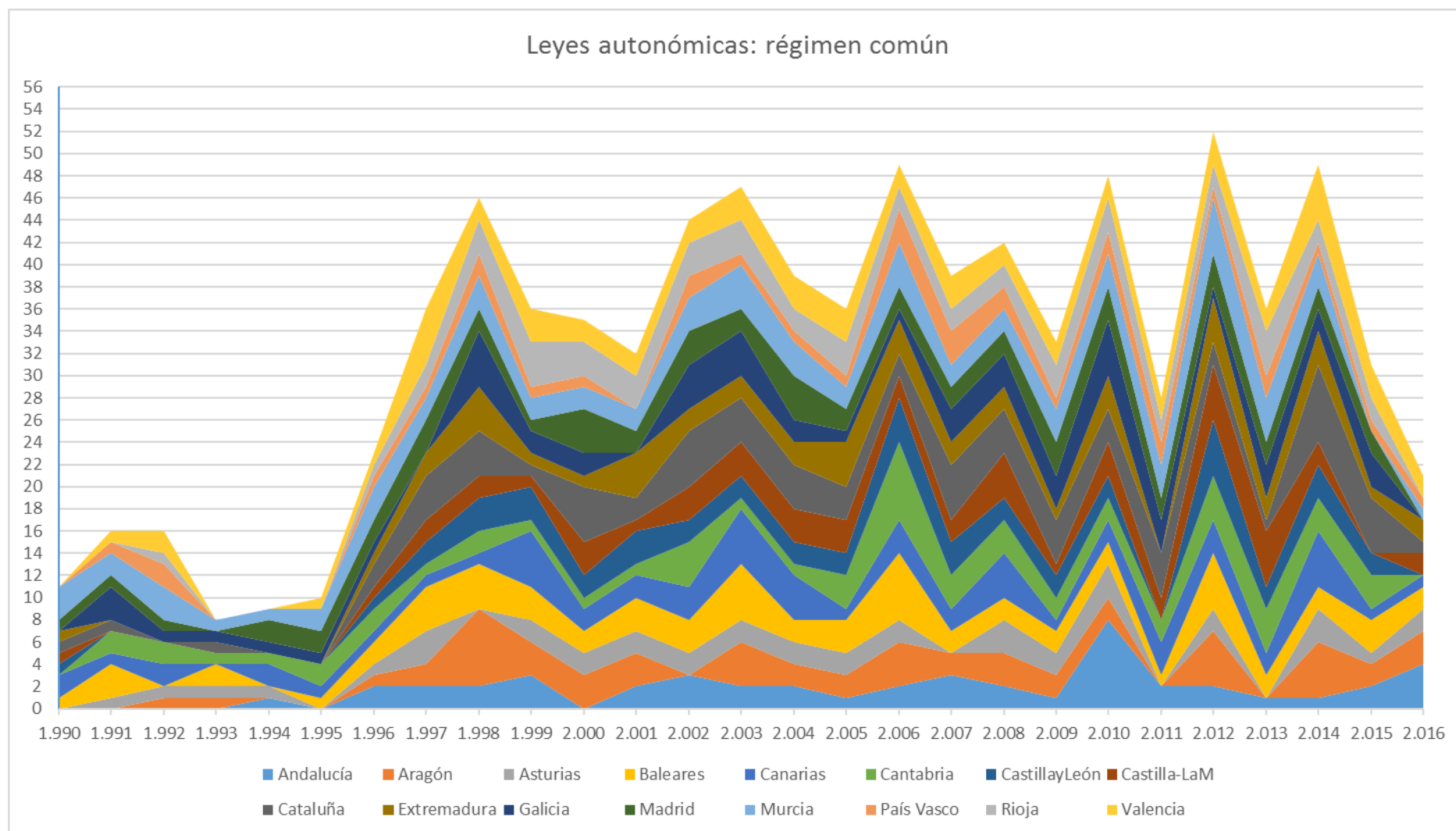
(Gráfico 3. Nº de leyes forales de Navarra con contenido tributario. 1990 a 2016)

Puede apreciarse en el gráfico una producción o línea media de producción en materia tributaria constante prácticamente de 1991 a 2011, con los lógicos valles y picos electorales, y sólo incrementada ligeramente de 2012 a 2016, sin que este incremento sea realmente significativo. Nos situamos en una producción media en torno a 6 disposiciones de este rango (LEY FORAL) al año.

Si tenemos en cuenta, como hemos comentado, que Navarra tiene que regular completamente su propio sistema tributario, muy semejante al estatal por otro lado, y sin que deje también de parecernos en cualquier caso una alta producción normativa la navarra, llegaremos no obstante a la fácil conclusión de que no parece necesaria una producción normativa tan desorbitada como la del Estado, que ofrece una media de 15 leyes ordinarias estatales con contenido tributario por año (media que llega casi a 20 leyes anuales en el período 2002 a 2016). Y ello sin tener en cuenta la producción de las comunidades autónomas que, no lo olvidemos, forman parte e integran el sistema tributario de régimen común, en cuyo caso llegaríamos a casi 50 leyes ordinarias al año, estatales más autonómicas (69,38 para el período 1997-2016). Similar deducción se extrae si comparamos los números brutos: 1.277 leyes ordinarias de régimen común (405 estatales y 872 autonómicas) frente 161 leyes forales en el mismo período. ¿Es realmente necesario un sistema de producción normativa como el que tenemos? Es esta una pregunta retórica, puesto que la respuesta se nos presenta negativa, sin entrar en mayores análisis.

Y hay que recordar que estamos hablando exclusivamente de leyes ordinarias. A estos datos habría que sumar los del resto de disposiciones con rango de ley y demás normas superiores (leyes orgánicas, reales decretos-leyes, reales decretos legislativos, decretos-leyes autonómicos, decretos legislativos autonómicos, reglamentos de la UE y directivas de la UE, en su caso).

Con rango LEY autonómica y por comunidades autónomas en particular, por lo que se refiere a las comunidades de régimen común, la representación gráfica de la evolución de la producción normativa en materia tributaria es la siguiente:



(Gráfico 4. Leyes autonómicas con contenido tributario: régimen común. 1990 a 2016)

Como se ha indicado anteriormente, puede apreciarse que es a partir del año 1996 cuando se produce el despegue del «cohete» normativo autonómico en materia tributaria, y todas las comunidades autónomas lo han ejercido en términos muy similares.

Destaca el máximo de producción legal autonómica de Canarias y Baleares, con un total de 60 y 67 leyes ordinarias respectivamente en materia tributaria, y de Cataluña, con un total de 75 leyes, que puede entenderse en cierta medida por su singularidad insular, en el caso canario y balear, y por la tendencia a regular todos los aspectos posibles marcando diferencias con el Estado, en el caso de Cataluña. La comunidad autónoma que menor producción legal ha realizado ha sido la del Principado de Asturias con un total de 40 leyes ordinarias, con trascendencia tributaria, en el período analizado.

Debemos reseñar también la especialidad del País Vasco como territorio autonómico único, pues aunque la competencia normativa para desarrollar el sistema tributario corresponde exclusivamente a las diputaciones forales de cada uno de los territorios históricos (Álava, Bizkaia y Gipuzkoa), sin embargo, la comunidad autónoma también necesita recursos fiscales, y para ello ha tenido que regular también ciertos recursos tributarios, fundamentalmente tasas, que exigían sus propias leyes, de ámbito sí totalmente autonómico esta vez, para todo el País Vasco. Así, esta comunidad autónoma ha aprobado 33 leyes ordinarias con este contenido.

Analizaremos y representaremos a continuación la producción normativa en materia tributaria de otros productos normativos, con rango de ley. Estos son los siguientes:

Con rango LEY ORGÁNICA: 56 disposiciones.

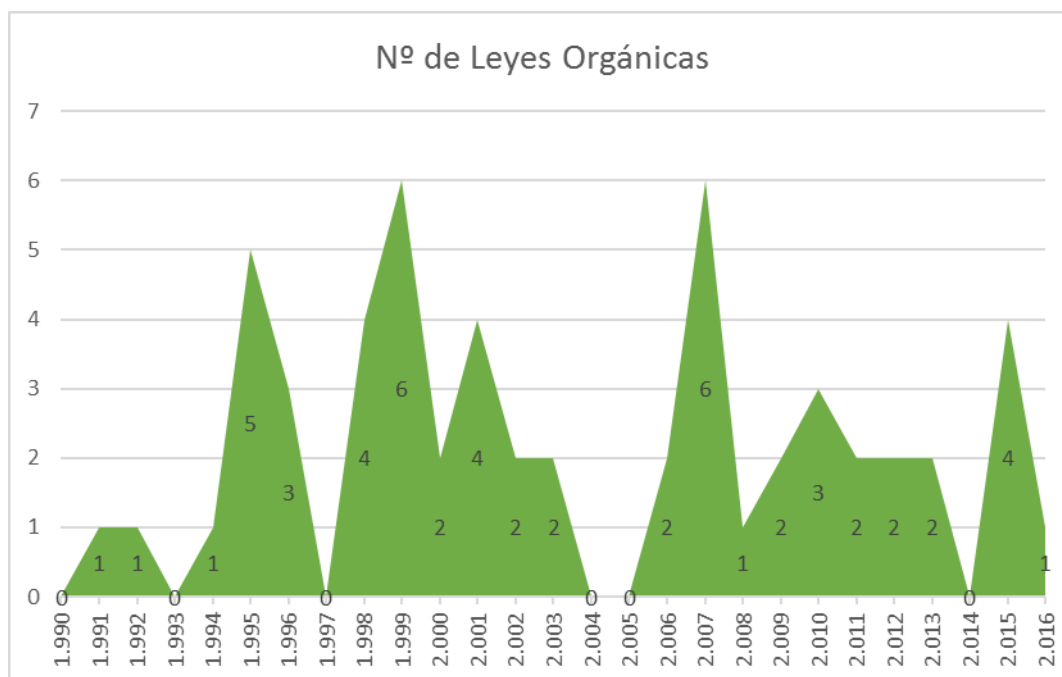
A este respecto debemos hacer ya una primera consideración. Las leyes orgánicas son las que regulan principalmente los derechos fundamentales y libertades públicas, como el deber de contribuir del artículo 31.1 CE, y que sirve de base a todo el sistema tributario. La pregunta que surge es la relativa a si la regulación orgánica del artículo 31 de nuestro texto constitucional exige 56 leyes orgánicas.

Años	N.º de Leyes Orgánicas	
1990	0	
1991	1	
1992	1	
1993	0	
1994	1	
1995	5	
1996	3	
1997	0	
1998	4	
1999	6	
2000	2	
2001	4	
2002	2	
2003	2	
2004	0	
2005	0	
2006	2	
2007	6	Media 1990-2016: 2,07
2008	1	
2009	2	
2010	3	
2011	2	Media 2005-2016: 2,27
2012	2	
2013	2	
2014	0	
2015	4	
2016	1	
TOTAL	56	

(Cuadro VIII.9 N° de Leyes Orgánicas con contenido tributario. 1990 a 2016)

Pero siendo el deber de contribuir recogido en el artículo 31.1 CE uno de los derechos y deberes fundamentales, y afectando en definitiva muchas regulaciones sectoriales a dicho deber de una u otra forma, son frecuentes las leyes orgánicas que afectan al ámbito tributario. *Normacef.com* ha recogido en los años 1999 y 2007 un máximo de 6 leyes orgánicas con contenido tributario expreso, y ninguna en los años 2004, 2005 y 2014 pero con una media durante estos años de casi más de 2 leyes orgánicas al año con algún contenido o trascendencia fiscal.

La representación gráfica de las leyes orgánicas publicadas con contenido tributario es la siguiente:



(Gráfico 5. Nº de Leyes Orgánicas con contenido tributario. 1990 a 2016)

Con rango REAL DECRETO-LEY: 171 disposiciones

Los datos sobre producción normativa de reales decretos-leyes, con contenido tributario, son los siguientes:

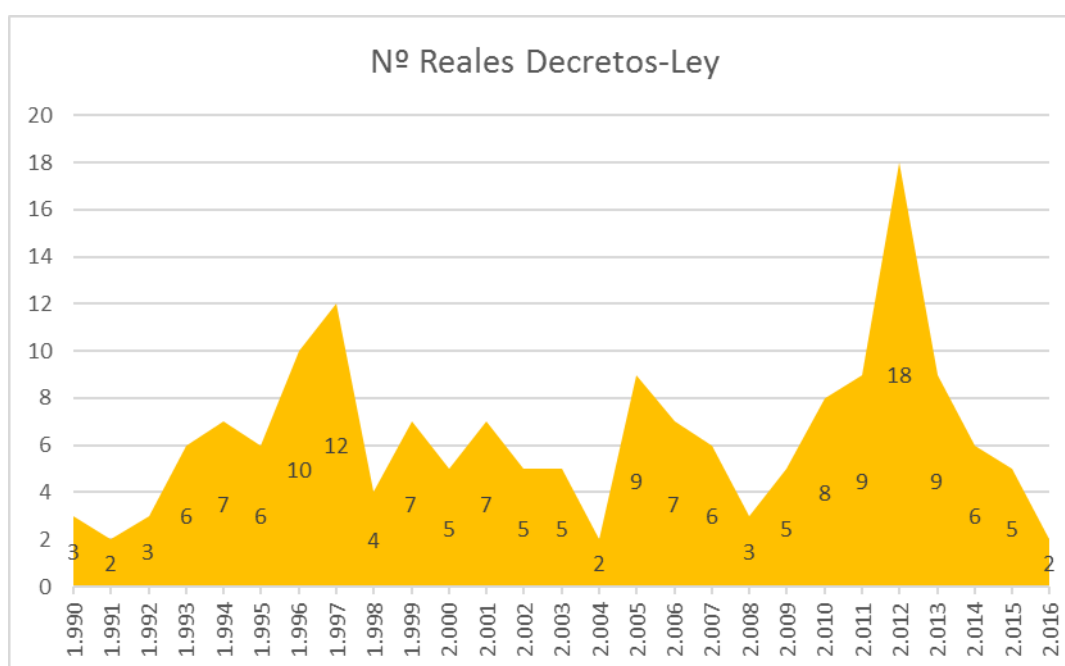
Años	N.º reales decretos-leyes
1990	3
1991	2
1992	3
1993	6
1994	7
1995	6
1996	10
1997	12
1998	4
1999	7
2000	5
2001	7
2002	5
2003	5
2004	2
2005	9
2006	7
2007	6
2008	3
2009	5
2010	8



2011	9	
2012	18	
2013	9	Media anual en el período: 6,58
2014	6	
2015	5	
2016	2	
TOTAL	171	

(Cuadro VIII.10 Nº de reales decretos-leyes con contenido tributario. 1990 a 2016)

Y la representación gráfica de la evolución normativa de las disposiciones de este rango es la siguiente:



(Gráfico 6. Nº reales decretos-leyes con contenido tributario. 1990 a 2016)

Recordamos que el artículo 86 CE establece que «en caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomarán la forma de decretos-leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título Primero», título en el que, como todos sabemos, se encuentra precisamente el artículo 31, que establece el deber de contribuir, el sistema tributario y la justicia tributaria, entre otros derechos y deberes.

Con estos principios parece un contrasentido hablar de una producción de reales decretos-leyes regular, constante todos los años, con una media de más de 6 reales decretos-leyes al año (en el año 2012 se dictaron 18 reales decretos-leyes con trascendencia tributaria), cuando este instrumento debía estar limitado a situaciones de «extraordinaria y urgente necesidad» y además no afectar directamente al artículo

31 CE. No parece que pueda justificarse que todos los años del período considerado, 27 años, nos encontremos en situaciones de «extraordinaria y urgente necesidad», y parece muy difícil que ninguno de los 171 reales decretos-leyes dictados haya afectado al artículo 31 de la Carta Magna, de forma contraria a la Constitución. Sobre la concurrencia de la situación de «extraordinaria y urgente necesidad» es significativa la sentencia del Tribunal Constitucional (en adelante, STC) 189/2005, de 7 de julio (ponente Javier Delgado Barrio), sobre la constitucionalidad del Real Decreto-Ley 7/1996. En parecidos términos se pronuncia la más reciente STC 73/2017, de 8 de junio (ponente Andrés Ollero Tassara), sobre la constitucionalidad del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, de la declaración tributaria especial, llamada «amnistía fiscal».

Es más, de la gráfica expuesta se deduce claramente que los años de mayor producción de este tipo normativo son los años 1997 (primer gobierno de José María Aznar), 2005 (primer gobierno de José Luis Rodríguez Zapatero) y 2012 (primer gobierno de Mariano Rajoy), lo que evidencia que el real decreto-ley es en realidad un instrumento utilizado simplemente para poner en marcha rápidamente determinadas políticas públicas, pero no necesariamente justificadas por motivos de extraordinaria o urgente necesidad, como no sea la perentoria prisa por modificar lo hecho por anteriores gobiernos.

Tan inocuo y gratuito parece a los poderes públicos el uso de este instrumento legislativo, que las comunidades autónomas también se han sumado a su utilización como herramienta legislativa. La producción normativa autonómica de decretos-leyes (ya no llevan el apelativo de «reales») ha sido de 29 normas de este rango, pero en apenas 8 años. Es desde 2008 cuando las comunidades autónomas comienzan también a utilizar este producto normativo, con rango de ley, en materia tributaria.

Con rango DECRETO-LEY autonómico: 29 disposiciones.

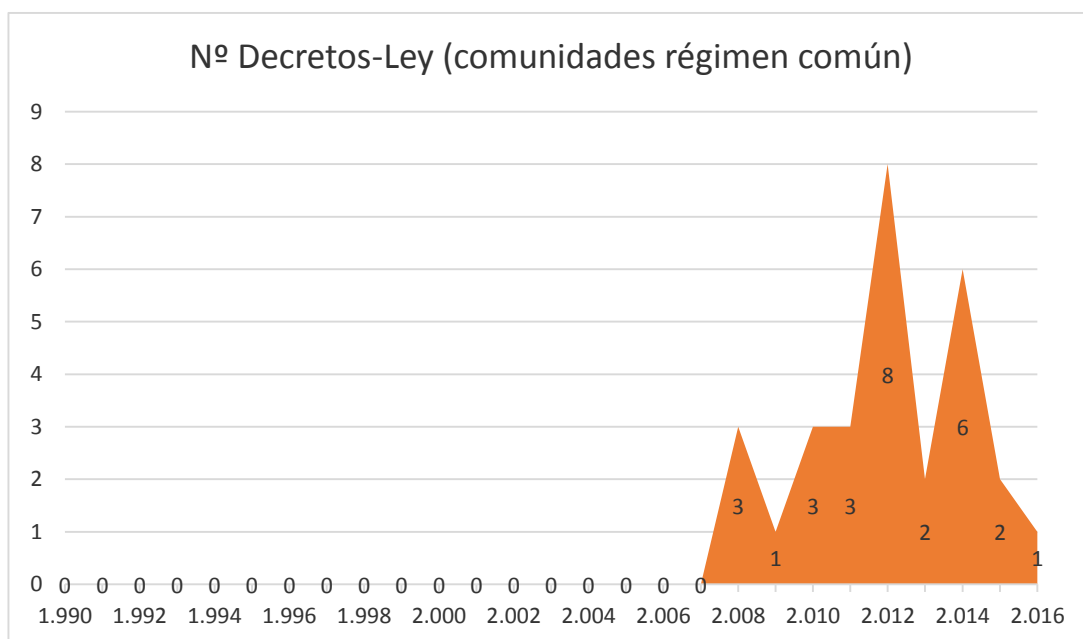
Los datos sobre producción normativa de decretos-leyes autonómicos, con contenido tributario, son los siguientes:

N.º Decretos- Leyes		Andalucía	Baleares	Cataluña	Extremadura	Murcia	Valencia
Años							
1990	0	0	0	0	0	0	0
1991	0	0	0	0	0	0	0
1992	0	0	0	0	0	0	0
1993	0	0	0	0	0	0	0
1994	0	0	0	0	0	0	0
1995	0	0	0	0	0	0	0
1996	0	0	0	0	0	0	0

1997	0	0	0	0	0	0	0
1998	0	0	0	0	0	0	0
1999	0	0	0	0	0	0	0
2000	0	0	0	0	0	0	0
2001	0	0	0	0	0	0	0
2002	0	0	0	0	0	0	0
2003	0	0	0	0	0	0	0
2004	0	0	0	0	0	0	0
2005	0	0	0	0	0	0	0
2006	0	0	0	0	0	0	0
2007	0	0	0	0	0	0	0
2008	3	1	1	1	0	0	0
2009	1	1	0	0	0	0	0
2010	3	2	0	1	0	0	0
2011	3	1	2	0	0	0	0
2012	8	1	1	4	0	0	2
2013	2	1	0	0	0	0	1
2014	6	1	0	1	1	3	0
2015	2	1	0	0	0	1	0
2016	1	1	0	0	0	0	0
TOTAL	29	10	4	7	1	4	3

(Cuadro VIII.11 Nº decretos-leyes autonómicos con contenido tributario. 1990 a 2016)

Y la representación gráfica de la evolución normativa de las disposiciones de este rango es la siguiente:



(Gráfico 7. Nº decretos-leyes con contenido tributario de las comunidades autónomas, régimen común. 1990 a 2016)

Vemos que es a partir del año 2008 cuando las comunidades autónomas han empezado a utilizar esta herramienta legislativa de manera prácticamente constante, al igual que hace el Estado.

Y por comunidades autónomas, la producción de decretos-leyes en particular se centra en las comunidades de todo el arco mediterráneo, que es la siguiente:

- Andalucía: 10
- Baleares: 4
- Cataluña: 7
- Extremadura: 1
- Murcia: 4
- Valencia: 3

Si a los 171 reales decretos-leyes estatales sumamos los 29 autonómicos (a los que hay que reconocer el mismo rango normativo, rango de ley), obtenemos una cifra de 200 disposiciones de este tipo. Es decir, 200 leyes provisionales para situaciones excepcionales. ¿Vivimos por tanto en permanente excepcionalidad?

Y como consecuencia lógica de esta situación surge la necesidad, casi permanente, de refundir y reorganizar la producción normativa, lo que se traduce, a su vez, en una producción también importante de decretos-legislativos.

Con rango REAL DECRETO LEGISLATIVO: 22 disposiciones.

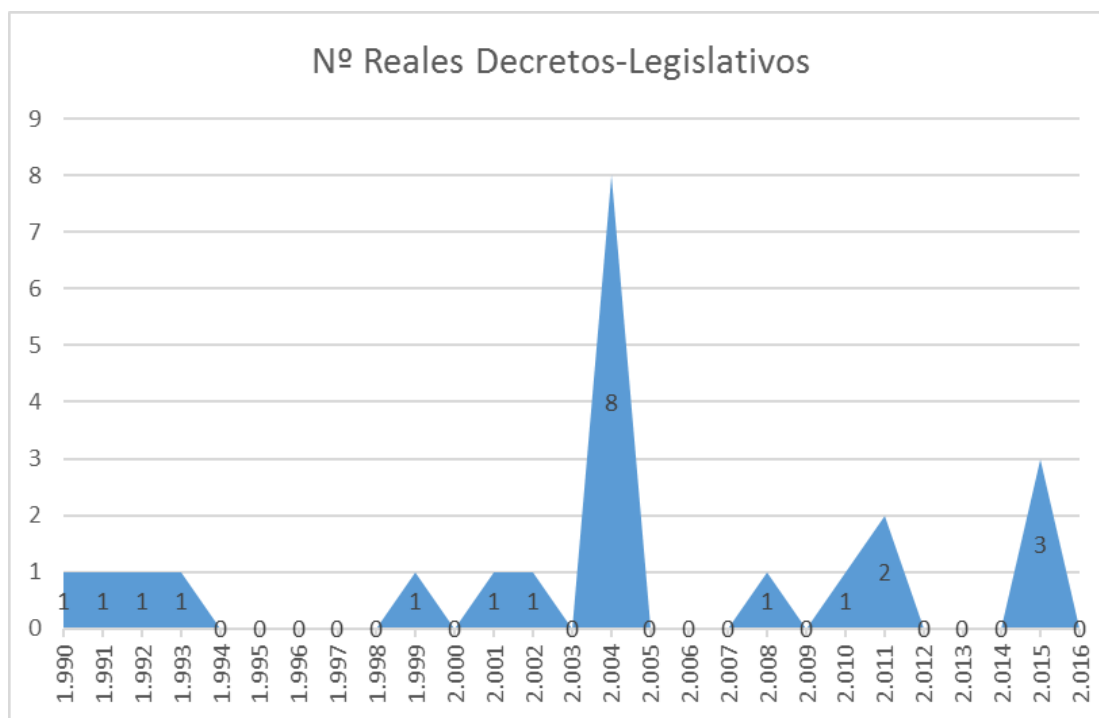
Los datos sobre producción normativa de reales decretos-legislativos, con contenido tributario, son los siguientes:

<b>Años</b>	<b>N.º reales decretos- legislativos</b>
1990	1
1991	1
1992	1
1993	1
1994	0
1995	0
1996	0
1997	0
1998	0
1999	1
2000	0
2001	1
2002	1
2003	0

2004	8	
2005	0	
2006	0	
2007	0	
2008	1	
2009	0	
2010	1	
2011	2	
2012	0	
2013	0	
2014	0	Media anual
2015	3	0,81
2016	0	
TOTAL	22	

(Cuadro VIII.12 Nº reales decretos-legislativos con contenido tributario. 1990 a 2016)

Y la representación gráfica de la evolución normativa de las disposiciones de este rango es la siguiente:



(Gráfico 8. Nº reales decretos-legislativos con contenido tributario. 1990 a 2016)

Vemos también que se trata de un tipo normativo poco utilizado, en comparación con el resto de productos normativos con rango de ley, y mucho menos de lo que la necesidad de refundición y de sistematización de la normativa vigente en cada momento exigiría, con la única excepción del año 2004 en el que tímidamente se trató

de empezar a utilizar la técnica, luego abandonada, de los textos refundidos, como instrumento útil para aportar seguridad jurídica a un sistema desbordado y caótico.

A ello hay que añadir los decretos legislativos autonómicos, que carecen del apelativo «real», pero que superan en número a los dictados por el Gobierno del Estado<sup>775</sup>.

Con rango DECRETO LEGISLATIVO autonómicos: 47 disposiciones.

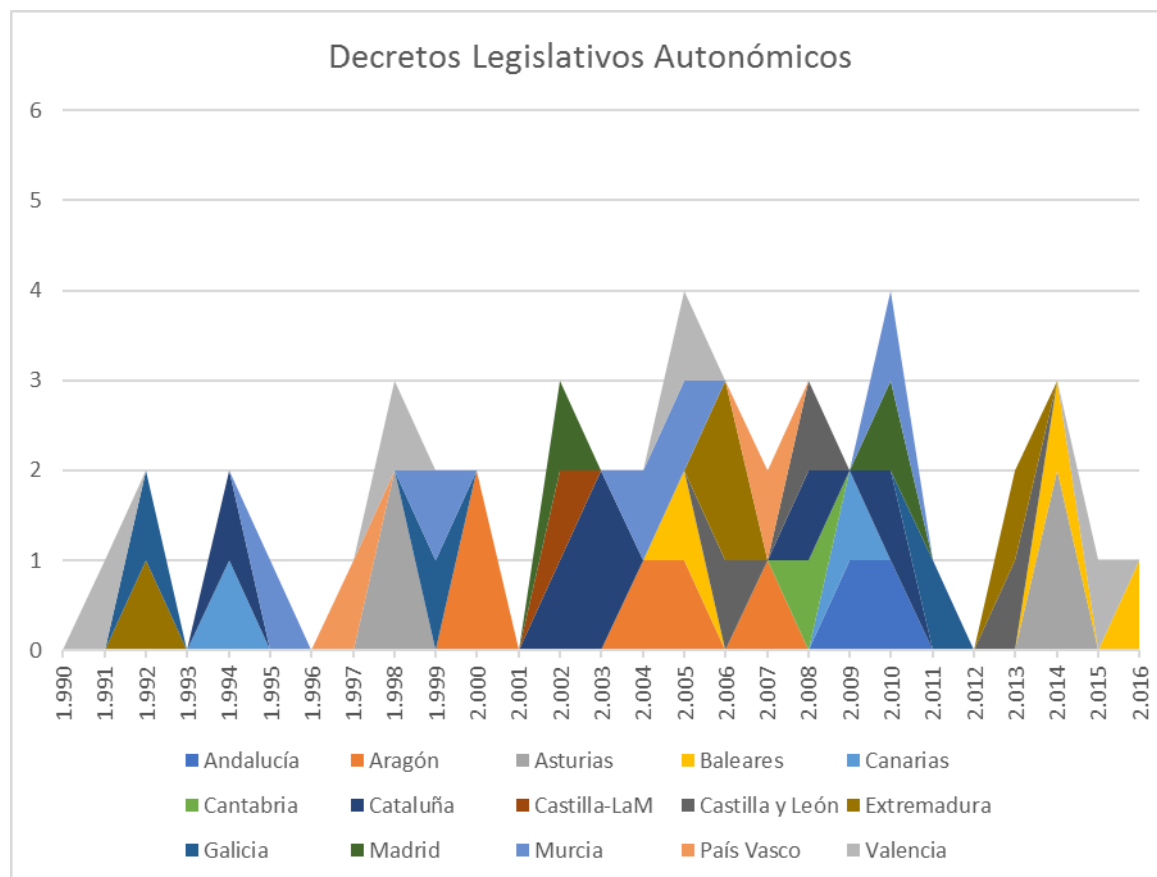
Los datos sobre producción normativa de decretos-legislativos autonómicos, con contenido tributario, son los siguientes:

Años	TOTAL	RD legislativos (estatales)	Decretos legislativos (autonómicos)
1990	1	1	0
1991	2	1	1
1992	3	1	2
1993	1	1	0
1994	2	0	2
1995	1	0	1
1996	0	0	0
1997	1	0	1
1998	3	0	3
1999	3	1	2
2000	2	0	2
2001	1	1	0
2002	4	1	3
2003	2	0	2
2004	10	8	2
2005	4	0	4
2006	3	0	3
2007	2	0	2
2008	4	1	3
2009	2	0	2
2010	5	1	4
2011	3	2	1
2012	0	0	0
2013	2	0	2
2014	3	0	3
2015	4	3	1
2016	1	0	1
TOTAL	69	22	47

(Cuadro VIII.13 Nº decretos-legislativos con contenido tributario, estatales y autonómicos. 1990 a 2016)

<sup>775</sup> Artículos 82 a 85 CE.

Y la representación gráfica de la evolución normativa de las disposiciones de este rango es la siguiente:



(Gráfico 9. Decretos legislativos autonómicos con contenido tributario. 1990 a 2016)

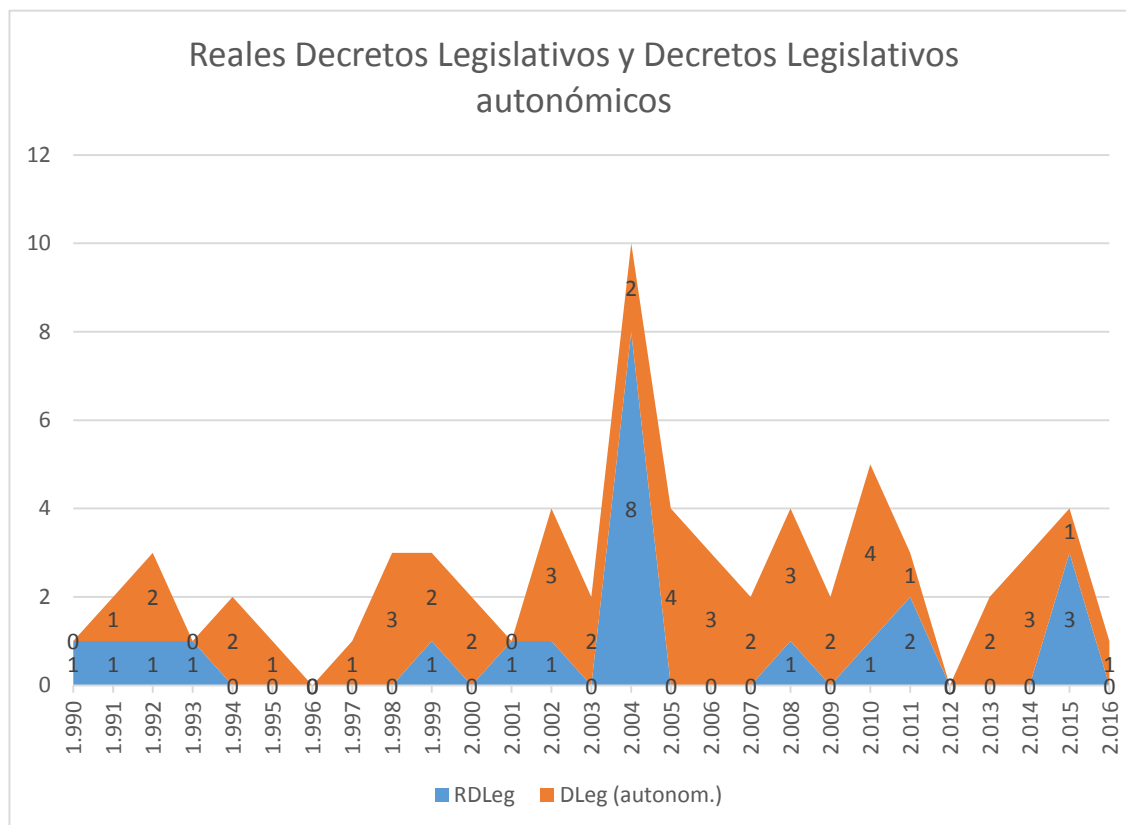
Prácticamente todas las comunidades autónomas han hecho uso de este tipo normativo (con la excepción de La Rioja) de manera bastante uniforme, para refundir sobre todo sus disposiciones en materia de tributos cedidos, y en algunos casos en materia de tasas, siendo la distribución por comunidades la siguiente:

- Andalucía: 2
- Aragón: 5
- Asturias: 4
- Baleares: 3
- Canarias: 2
- Cantabria: 1
- Castilla y León: 3
- Castilla-La Mancha: 1
- Cataluña: 6
- Extremadura: 4
- Galicia: 3



- Madrid: 2
- Murcia: 5
- País Vasco: 2
- La Rioja: 0
- Valencia: 4

La suma de reales decretos legislativos (estatales) y decretos legislativos (autonómicos) de régimen común, se representa gráficamente de la siguiente manera:



(Gráfico 10. Reales decretos legislativos y decretos legislativos autonómicos con contenido tributario. 1990 a 2016)

Podemos apreciar como la producción autonómica de este tipo de normas supera a la estatal, sobre todo a partir del año 2005 (el área naranja es mayor que la azul), que es cuando ya se ha acumulado una producción normativa autonómica suficiente como para hacer sentir la necesidad de refundir sus disposiciones legales vigentes en materia tributaria.

En resumen, los datos sobre producción normativa, con rango de ley, en España, tanto estatales como autonómicas, serían los siguientes:

Años	Ley Estatal	Ley Auton.	LEY FORAL	L.O.	RD-Ley	RDLeg.	D-Ley	D Leg.	D.F. Leg.	TOTAL
1990	12	11	2	0	3	1	0	0	0	29
1991	10	16	2	1	2	1	0	1	0	33
1992	16	16	7	1	3	1	0	2	0	46
1993	7	8	5	0	6	1	0	0	0	27
1994	14	9	4	1	7	0	0	2	0	37
1995	6	10	3	5	6	0	0	1	0	31
1996	9	23	6	3	10	0	0	0	0	51
1997	27	36	9	0	12	0	0	1	0	85
1998	22	46	7	4	4	0	0	3	0	86
1999	11	36	4	6	7	1	0	2	1	68
2000	5	35	5	2	5	0	0	2	0	54
2001	9	32	8	4	7	1	0	0	0	61
2002	32	44	3	2	5	1	0	3	2	92
2003	28	47	3	2	5	0	0	2	0	87
2004	2	39	9	0	2	8	0	2	0	62
2005	8	36	5	0	9	0	0	4	2	64
2006	21	49	6	2	7	0	0	3	3	91
2007	33	39	3	6	6	0	0	2	3	92
2008	3	42	6	1	3	1	3	3	5	67
2009	14	33	6	2	5	0	1	2	3	66
2010	24	48	5	3	8	1	3	4	5	101
2011	20	28	5	2	9	2	3	1	3	73
2012	13	52	11	2	18	0	8	0	3	107
2013	16	36	10	2	9	0	2	2	4	81
2014	19	49	10	0	6	0	6	3	3	96
2015	24	31	5	4	5	3	2	1	3	78
2016	0	21	12	1	2	0	1	1	1	39
TOTAL	405	872	161	56	171	22	29	47	41	1.804

(Cuadro VIII.14 Producción normativa con rango de ley en España con contenido tributario. 1990 a 2016)

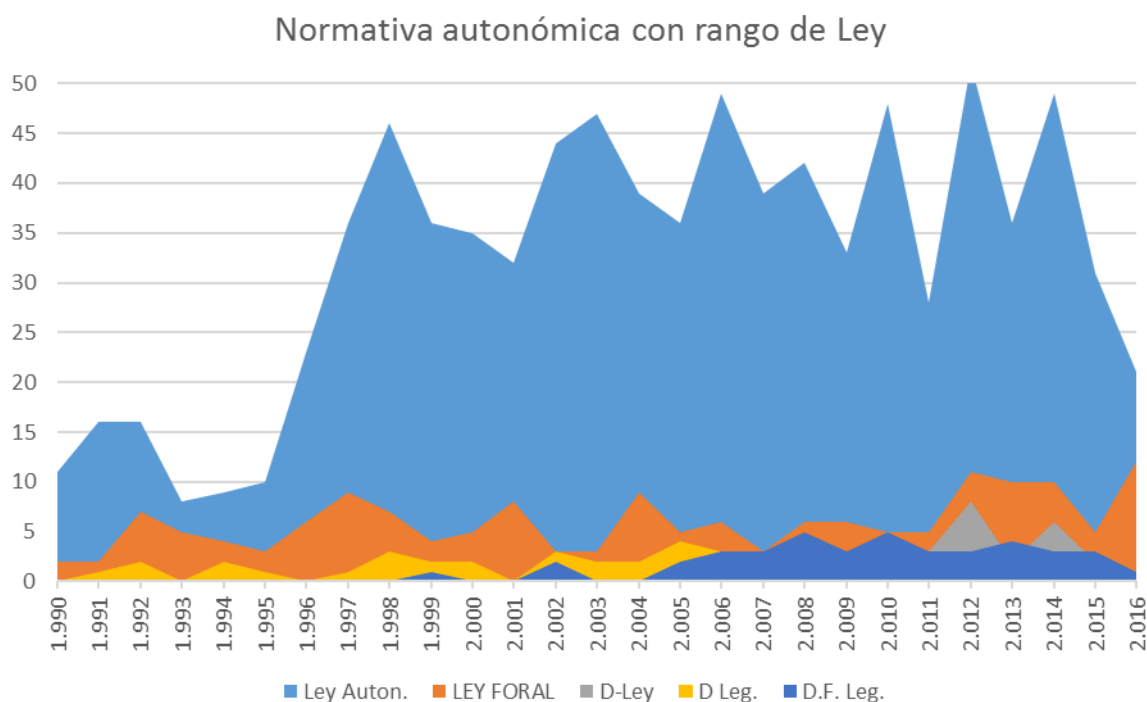
Si hiciésemos una media de las disposiciones normativas con rango de ley de origen autonómico, tendríamos el siguiente resultado:

Años	Ley Auton.	LEY FORAL	D-Ley	D Leg.	D.F. Leg.	TOTAL
1990	11	2	0	0	0	13
1991	16	2	0	1	0	19
1992	16	7	0	2	0	25
1993	8	5	0	0	0	13
1994	9	4	0	2	0	15

1995	10	3	0	1	0	14
1996	23	6	0	0	0	29
1997	36	9	0	1	0	46
1998	46	7	0	3	0	56
1999	36	4	0	2	1	43
2000	35	5	0	2	0	42
2001	32	8	0	0	0	40
2002	44	3	0	3	2	52
2003	47	3	0	2	0	52
2004	39	9	0	2	0	50
2005	36	5	0	4	2	47
2006	49	6	0	3	3	61
2007	39	3	0	2	3	47
2008	42	6	3	3	5	59
2009	33	6	1	2	3	45
2010	48	5	3	4	5	65
2011	28	5	3	1	3	40
2012	52	11	8	0	3	74
2013	36	10	2	2	4	54
2014	49	10	6	3	3	71
2015	31	5	2	1	3	42
2016	21	12	1	1	1	36
TOTAL	872	161	29	47	41	1.150

(Cuadro VIII.15 Disposiciones normativas autonómicas con rango de ley con contenido tributario. 1990 a 2016)

Y su consiguiente representación gráfica:

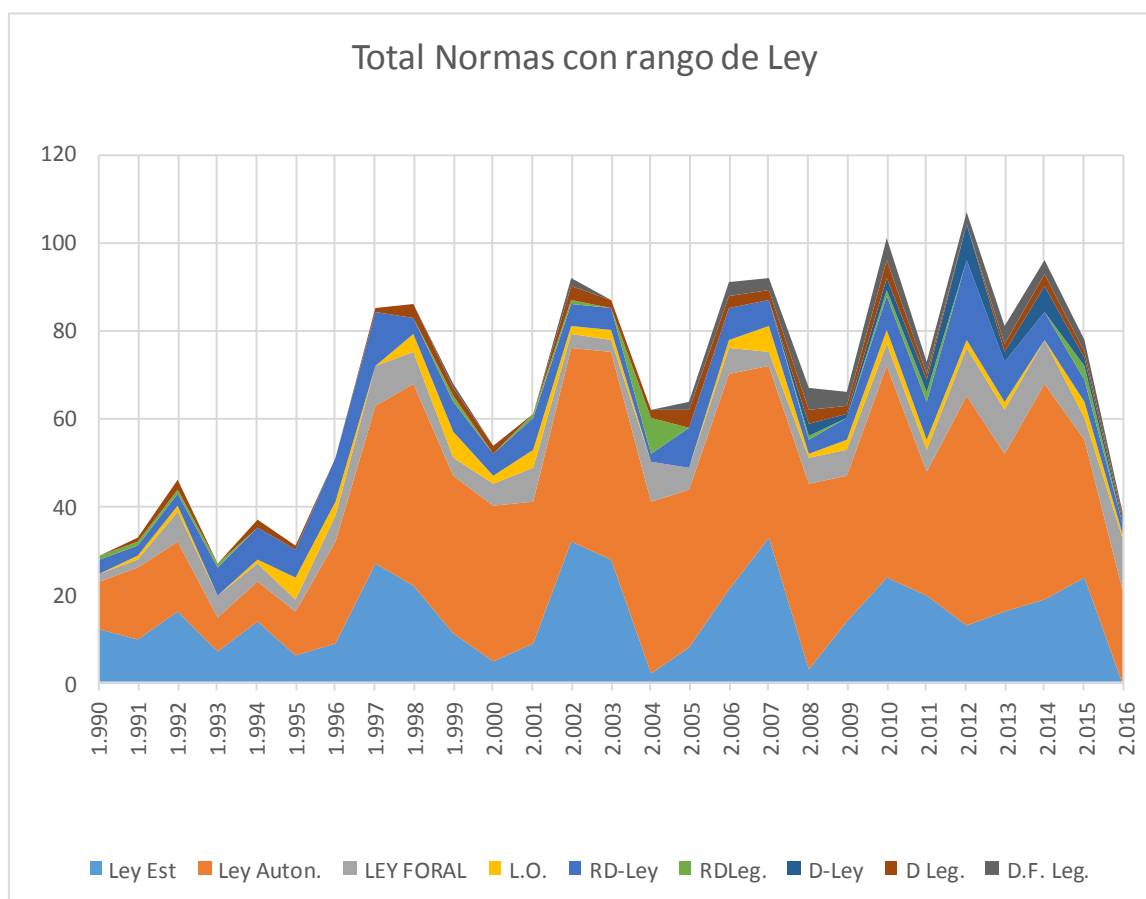


(Gráfico 11. Normativa autonómica con rango de ley con contenido tributario. 1990 a 2016)

De estos datos, puede establecerse una media anual de producción normativa con rango de ley, de origen autonómico, de 42,59 normas por año, para el total de las comunidades autónomas; y una media por territorio de 67,65 normas, para todo el período considerado (1990-2016). Es decir, para un determinado territorio autonómico, podría hacerse una abstracción y decir que su producción legal media vendría determinada por la normativa estatal de aplicación a todo el Estado (405 normas), más la que le corresponda de la propia producción autonómica (67 normas de media). Así, a título simplemente ejemplificativo, cada territorio, de media, tendría una producción legal (estatal + autonómica) de aproximadamente 472 normas con rango de ley, aplicable genéricamente en su ámbito territorial, durante el período objeto de este estudio.

En el período analizado (1990-2016) se han dictado por los poderes legislativos del Estado, un total de **1.804 disposiciones con rango de ley**, a una media anual de 67 disposiciones legales por año. Si la media la calculamos en el período 1997-2016, que es cuando comienza a ejercitarse la potestad normativa autonómica en materia tributaria, la producción se eleva a más de 77 disposiciones legales por año. Los años en los que se publicaron más disposiciones legales fueron 2010, con 101 normas y 2012 con 107 normas con rango de ley. Para citar el año con menos disposiciones legales ya nos remontamos a los muy lejanos años 1990 y 1993, con menos de 30 disposiciones legales cada uno. El tipo normativo más utilizado es, lógicamente, la ley ordinaria autonómica, junto con la ley estatal, seguido por las normas excepcionales (reales decretos-leyes y decretos-leyes).

Y la representación gráfica de la evolución normativa de las disposiciones con rango de ley en España, es la siguiente:



En estas conclusiones finales, sobre la producción legal en España, hay que matizar todavía varios aspectos.

En primer lugar, no incluimos en estos gráficos globales la producción normativa de los **territorios forales** (sí se incluyeron las disposiciones de Navarra con rango de ley, es decir, leyes forales y decretos forales legislativos). La producción normativa foral alcanza un total de **1.000 disposiciones**, ley foral o norma foral de rango superior, para los cuatro territorios históricos (Álava, Bizkaia, Gipuzkoa y Navarra).

Con rango NORMA FORAL (Álava, Bizkaia y Gipuzkoa), 530 disposiciones y LEY FORAL (Navarra), 161 disposiciones.

Los datos sobre producción normativa de leyes forales y normas forales, con contenido tributario, son los siguientes:

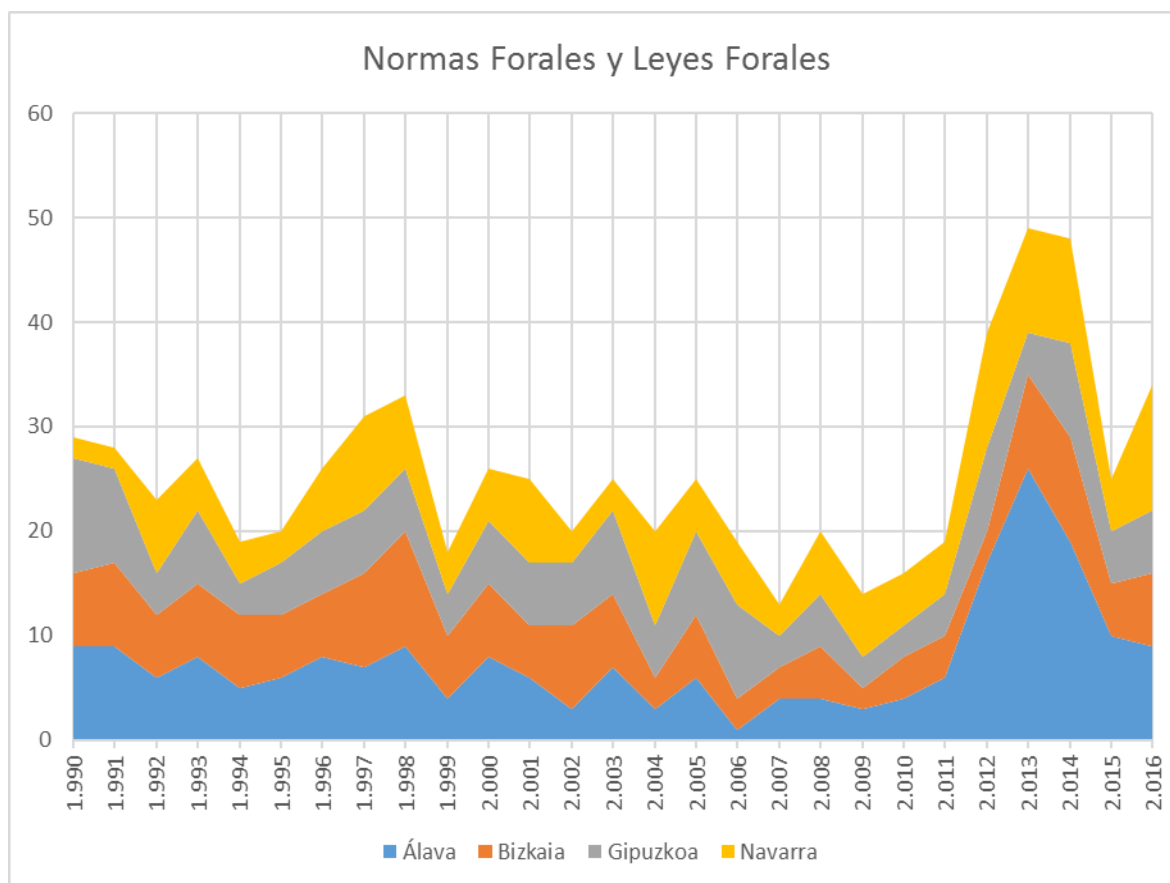
Años	Álava	Bizkaia	Gipuzkoa	Navarra	TOTAL
1990	9	7	11	2	29
1991	9	8	9	2	28
1992	6	6	4	7	23
1993	8	7	7	5	27
1994	5	7	3	4	19
1995	6	6	5	3	20
1996	8	6	6	6	26
1997	7	9	6	9	31
1998	9	11	6	7	33
1999	4	6	4	4	18
2000	8	7	6	5	26
2001	6	5	6	8	25
2002	3	8	6	3	20
2003	7	7	8	3	25
2004	3	3	5	9	20
2005	6	6	8	5	25
2006	1	3	9	6	19
2007	4	3	3	3	13
2008	4	5	5	6	20
2009	3	2	3	6	14
2010	4	4	3	5	16
2011	6	4	4	5	19
2012	17	3	8	11	39
2013	26	9	4	10	49
2014	19	10	9	10	48
2015	10	5	5	5	25
2016	9	7	6	12	34
TOTAL	207	164	159	161	691

Media: 25,59

Media por territorio:  $25,59/4 = 6,40$

(Cuadro VIII.16 Normas y leyes forales con contenido tributario. 1990 a 2016)

Y la representación gráfica de la evolución normativa de las leyes forales y normas forales es la siguiente:



(Gráfico 13. Normas forales y leyes forales con contenido tributario. 1990 a 2016)

Los territorios históricos arrojan una producción total de 691 disposiciones (normas forales y leyes forales), pero con una media por territorio de 172 normas ordinarias de este tipo<sup>776</sup>, en todo el período analizado, y una media de 6 normas o leyes forales al año por territorio. Vemos que se trata de una producción muy homogénea todos los años, bastante constante y sin muchos altibajos, salvo los años 2012, 2013 y 2014, sobre todo en Álava (17, 26 y 19) y Navarra (11, 10 y 10).

Pero podemos reiterar el comentario que realizamos al analizar específicamente la producción de Navarra: con una producción media para cada territorio foral de 172 disposiciones legales o de rango superior, en todo el período analizado 1990-2016, se puede regular un sistema tributario completo, que es muy inferior a las 1.602<sup>777</sup>

<sup>776</sup> Las normas forales de los territorios históricos del País Vasco no son propiamente normas con rango de ley, sí las leyes forales de Navarra. A aquellas se les atribuye rango reglamentario, formalmente no son «leyes». Una de sus principales características es, consecuentemente, que pueden ser impugnadas ante los tribunales ordinarios. De hecho, las impugnaciones de las normas forales de los territorios históricos del País Vasco se sustancian ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. No obstante, en la medida en que dichos territorios forales tienen competencia normativa propia para establecer, regular y exigir todo el sistema tributario en su territorio, el resultado práctico es idéntico a la legislación tributaria que aprueban las Cortes Generales o el parlamento Navarro y estas normas forales cumplen la misma función que la ley. Sólo formalmente no se denominan «leyes» porque no emanan de las Cortes Generales ni del Parlamento autonómico, sino de otros órganos de los respectivos territorios históricos que no son los que propiamente tienen atribuido el poder legislativo, por lo que no se les puede llamar «leyes». A los efectos que nosotros estamos tratando, el análisis del volumen de la producción normativa, consideramos a las normas forales de los territorios históricos del País Vasco en el mismo sentido que las leyes ordinarias reguladoras del sistema tributario. Y en cierto sentido así lo ha reconocido también el propio Tribunal Supremo.

<sup>777</sup> Es el resultado de restar al total de normas con rango de ley (1.804), las disposiciones legales de Navarra (202), que las computamos ahora entre los territorios forales.



disposiciones con rango de ley del territorio común. La media de las comunidades autónomas de régimen común, por territorio, sumando las normas estatales y autonómicas aplicables, se sitúa en 472 disposiciones con rango de ley, como hemos apuntado más arriba.

Añadiendo incluso las disposiciones excepcionales de urgencia o de refundición de textos, que en los territorios forales tienen nombres muy diversos (decreto foral normativo, decreto foral-norma, decreto foral legislativo, decreto normativo de urgencia fiscal, decreto foral norma de urgencia fiscal), todavía la producción normativa «legal» sigue en parámetros mucho menores que en el resto del Estado, con una media total por año y territorio de aproximadamente 9 disposiciones «legales»<sup>778</sup> (1.000 disposiciones forales en el período 1990-2016 dan una media de 37 normas legales por año; y cada territorio foral una media anual de 9 disposiciones con rango de ley).

Los datos sobre producción normativa excepcional de urgencia y de textos refundidos, con contenido tributario, son los siguientes:

<b>Años</b>	<b>Normas y leyes forales ordinarias (Total)</b>	<b>Álava (Normas excepcionales y de refundición)</b>	<b>Bizkaia (Normas excepcionales y de refundición)</b>	<b>Gipuzkoa (Normas excepcionales y de refundición)</b>	<b>Navarra (Normas excepcionales y de refundición)</b>	<b>TOTAL</b>
1990	29	2	1	0	0	32
1991	28	7	1	2	0	38
1992	23	11	3	0	0	37
1993	27	11	5	1	0	44
1994	19	10	1	0	0	30
1995	20	6	2	0	0	28
1996	26	5	3	0	0	34
1997	31	17	9	0	0	57
1998	33	4	2	0	0	39
1999	18	7	2	0	1	28
2000	26	3	2	0	0	31
2001	25	4	1	0	0	30
2002	20	5	2	0	2	29
2003	25	1	1	0	0	27
2004	20	2	1	0	0	23
2005	25	4	2	3	2	36
2006	19	8	4	3	3	37
2007	13	4	2	3	3	25

<sup>778</sup> Como hemos dicho en la nota anterior, consideramos «legales», a efectos de este estudio, las normas superiores que establecen y regulan el sistema tributario foral, incluyendo formalmente las leyes forales y las normas forales y disposiciones análogas excepcionales.

2008	20	2	3	0	5	30
2009	14	3	2	4	3	26
2010	16	5	6	6	5	38
2011	19	2	4	2	3	30
2012	39	14	11	4	3	71
2013	49	5	6	1	4	65
2014	48	2	4	2	3	59
2015	25	2	5	2	3	37
2016	34	3	1	0	1	39
TOTAL	691	149	86	33	41	1.000

(Cuadro VIII.17 Normas y leyes forales ordinarias y excepcionales con contenido tributario. 1990 a 2016)

ALAVA				BIZKAIA		
	Decreto foral normativo	Decreto normativo de urgencia fiscal	TOTAL		Decreto foral normativo	TOTAL
Años				Años		
1990	2	0	2	1990	1	1
1991	7	0	7	1991	1	1
1992	11	0	11	1992	3	3
1993	3	8	11	1993	5	5
1994	0	10	10	1994	1	1
1995	0	6	6	1995	2	2
1996	0	5	5	1996	3	3
1997	0	17	17	1997	9	9
1998	0	4	4	1998	2	2
1999	1	6	7	1999	2	2
2000	0	3	3	2000	2	2
2001	0	4	4	2001	1	1
2002	0	5	5	2002	2	2
2003	0	1	1	2003	1	1
2004	0	2	2	2004	1	1
2005	0	4	4	2005	2	2
2006	0	8	8	2006	4	4
2007	0	4	4	2007	2	2
2008	0	2	2	2008	3	3
2009	0	3	3	2009	2	2
2010	0	5	5	2010	6	6
2011	0	2	2	2011	4	4
2012	0	14	14	2012	11	11
2013	0	5	5	2013	6	6
2014	0	2	2	2014	4	4
2015	0	2	2	2015	5	5
2016	0	3	3	2016	1	1
TOTAL	24	125	149	TOTAL	86	86

(Cuadro VIII.18 Normas forales excepcionales con contenido tributario. 1990 a 2016. Álava)

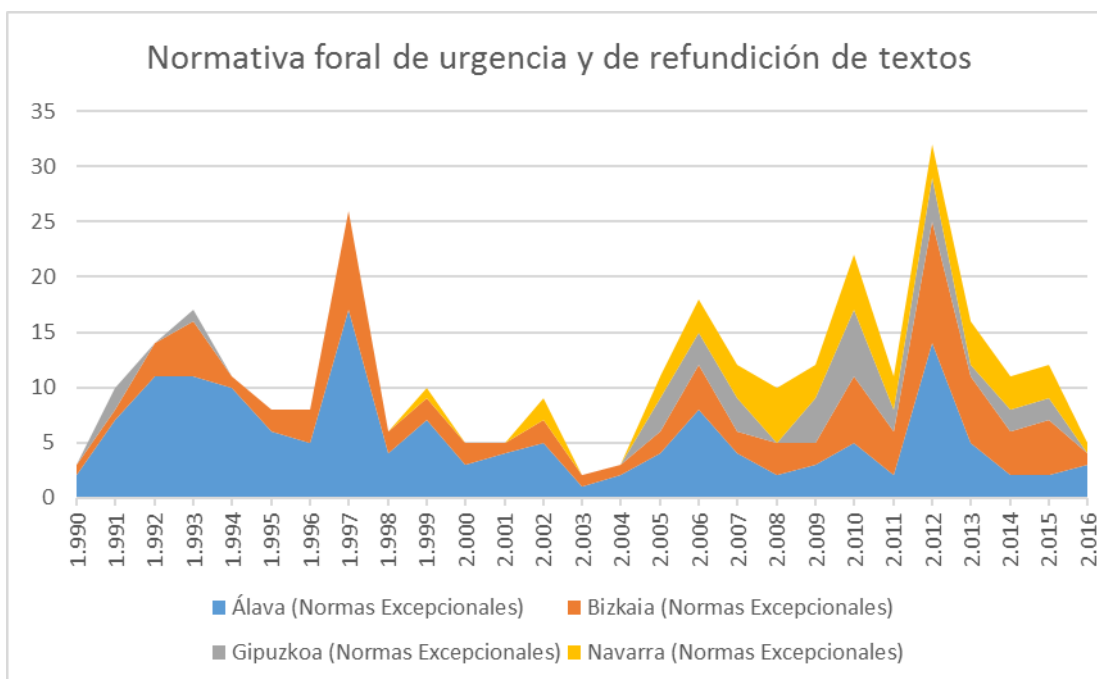
(Cuadro VIII.19 Normas forales excepcionales con contenido tributario. 1990 a 2016. Bizkaia)

GIPUZKOA					NAVARRA		
Años	Decreto foral normativo	Decreto foral- norma de urgencia fiscal	Decreto foral norma	TOTAL	Años	Decreto foral legislativo	TOTAL
1990	0	0	0	0	1990	0	0
1991	2	0	0	2	1991	0	0
1992	0	0	0	0	1992	0	0
1993	1	0	0	1	1993	0	0
1994	0	0	0	0	1994	0	0
1995	0	0	0	0	1995	0	0
1996	0	0	0	0	1996	0	0
1997	0	0	0	0	1997	0	0
1998	0	0	0	0	1998	0	0
1999	0	0	0	0	1999	1	1
2000	0	0	0	0	2000	0	0
2001	0	0	0	0	2001	0	0
2002	0	0	0	0	2002	2	2
2003	0	0	0	0	2003	0	0
2004	0	0	0	0	2004	0	0
2005	0	3	0	3	2005	2	2
2006	0	2	1	3	2006	3	3
2007	0	0	3	3	2007	3	3
2008	0	0	0	0	2008	5	5
2009	0	2	2	4	2009	3	3
2010	0	0	6	6	2010	5	5
2011	0	0	2	2	2011	3	3
2012	0	0	4	4	2012	3	3
2013	0	0	1	1	2013	4	4
2014	0	0	2	2	2014	3	3
2015	0	0	2	2	2015	3	3
2016	0	0	0	0	2016	1	1
TOTAL	3	7	23	33	TOTAL	41	41

(Cuadro VIII.20 Normas forales excepcionales con contenido Tributario. 1990 a 2016. Gipuzkoa)

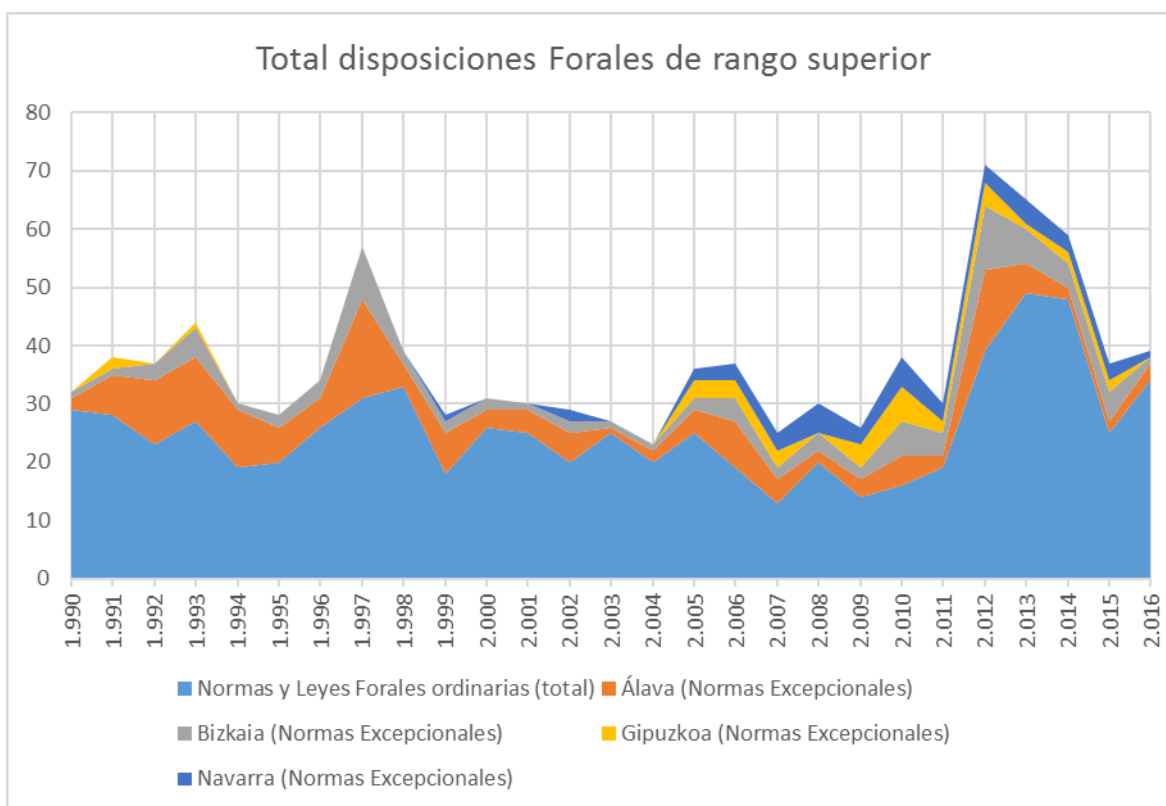
(Cuadro VIII.21 Normas excepcionales con contenido tributario. 1990 a 2016. Navarra)

Y la representación gráfica de la evolución de la producción normativa foral de carácter extraordinario de urgencia y de refundición de textos es la siguiente:



(Gráfico 14. Normativa foral de urgencia y de refundición de textos con contenido tributario. 1990 a 2016)

Sumando la producción de normas forales y leyes forales ordinarias a la normativa excepcional y de refundición, con contenido tributario, el gráfico de representación es el siguiente:



(Gráfico 15. Total, disposiciones forales de rango superior con contenido tributario. 1990 a 2016)

Álava es el territorio foral con mayor producción normativa (207 normas forales ordinarias y 149 disposiciones excepcionales y de refundición, en total 356). Le siguen Bizkaia, con 100 normas menos (164 normas forales ordinarias y 86 excepcionales y de refundición, en total 250); Navarra, que publicó 161 leyes forales ordinarias y 41 decretos forales legislativos (en total 202 disposiciones legales); y finalmente Gipuzkoa, con un total de 192 disposiciones en materia tributaria (159 normas forales ordinarias y 33 de carácter excepcional y de refundición).

Con independencia de las diferencias significativas entre territorios (Álava casi duplica a Gipuzkoa), y de que en definitiva son números elevados para su conocimiento adecuado por cualquier ciudadano, debemos señalar que son niveles mucho más bajos que los vistos para el territorio común y las comunidades autónomas de régimen común.

Igual que en el ámbito común, destacan los años 1997 (sobre todo este año en materia de normas excepcionales de urgencia y de refundición de textos, ya que en cuanto a normas ordinarias es similar al resto de años) y 2012, con multitud de normas ordinarias y extraordinarias (68 normas entre los 4 territorios forales).

Y en segundo lugar, para completar el cuadro de producción normativa de rango superior, con contenido tributario, tenemos que añadir las disposiciones de la **Unión Europea**:

### **129 reglamentos y 115 directivas.**

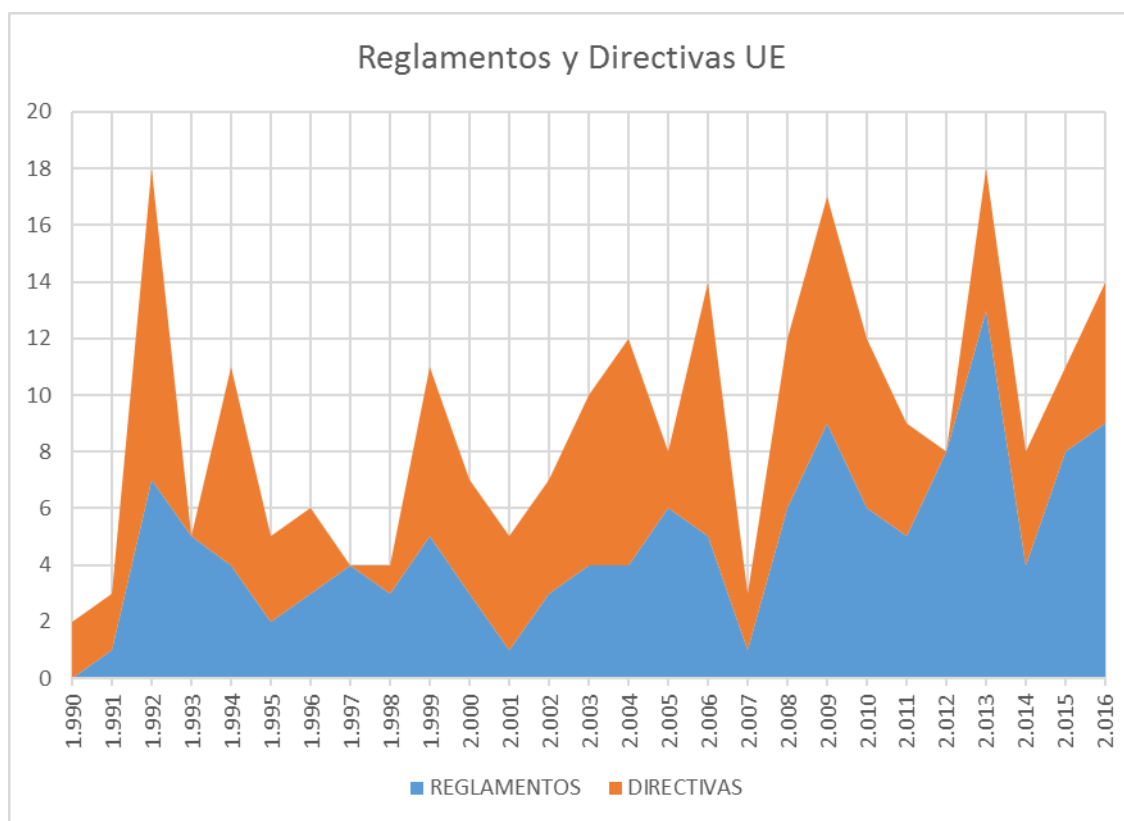
Los datos sobre producción normativa superior de la Unión Europea (reglamentos y directivas) con contenido tributario, son los siguientes:

Años	REGLAMENTOS	DIRECTIVAS	TOTAL
1990	0	2	2
1991	1	2	3
1992	7	11	18
1993	5	0	5
1994	4	7	11
1995	2	3	5
1996	3	3	6
1997	4	0	4
1998	3	1	4
1999	5	6	11

2000	3	4	7
2001	1	4	5
2002	3	4	7
2003	4	6	10
2004	4	8	12
2005	6	2	8
2006	5	9	14
2007	1	2	3
2008	6	6	12
2009	9	8	17
2010	6	6	12
2011	5	4	9
2012	8	0	8
2013	13	5	18
2014	4	4	8
2015	8	3	11
2016	9	5	14
TOTAL	129	115	244
MEDIA/AÑO	4,78	4,26	9,04

(Cuadro VIII.22 Reglamentos y Directivas UE con contenido tributario. 1990 a 2016)

Y la representación gráfica de la evolución de la producción normativa europea de reglamentos y directivas, con contenido tributario, es la siguiente:



(Gráfico 16. Reglamentos y Directivas UE con contenido tributario. 1990 a 2016)

Aunque la media en la publicación de reglamentos de la UE, en el período analizado, es de casi 5 al año, se aprecia el cambio significativo que supuso el año 1992 en el proceso de integración europea, con el Tratado de Maastricht, que partía del Acta Única Europea de 1987 y la creación del Mercado Único Interior con efectos desde el 1 de enero de 1993, que hizo que en el año 1992 se dictaran multitud de normas para poner en marcha dicha transformación. Ello también provocó la aceleración en el proceso de armonización tributaria, fundamentalmente en materia de imposición indirecta y en materia aduanera y arancelaria. A partir de este momento puede verse una producción más constante y progresivamente creciente, con momentos significativos a partir de 2003, con años como 2013 en los que se llega a 13 reglamentos con contenido tributario, o años como 2004, 2006 y 2009, con una producción de 8 y 9 directivas cada uno.

Junto a estas normas europeas hay que reseñar además 69 decisiones UE, 5 recomendaciones UE y 1 conclusión UE, al menos, con contenido tributario, durante el período objeto de estudio.

Esto arroja un resultado final de producción normativa de ámbito europeo, sumando reglamentos, directivas y el resto de productos emanados de los distintos órganos de la Unión Europea de 318 disposiciones, clasificadas de la siguiente manera.

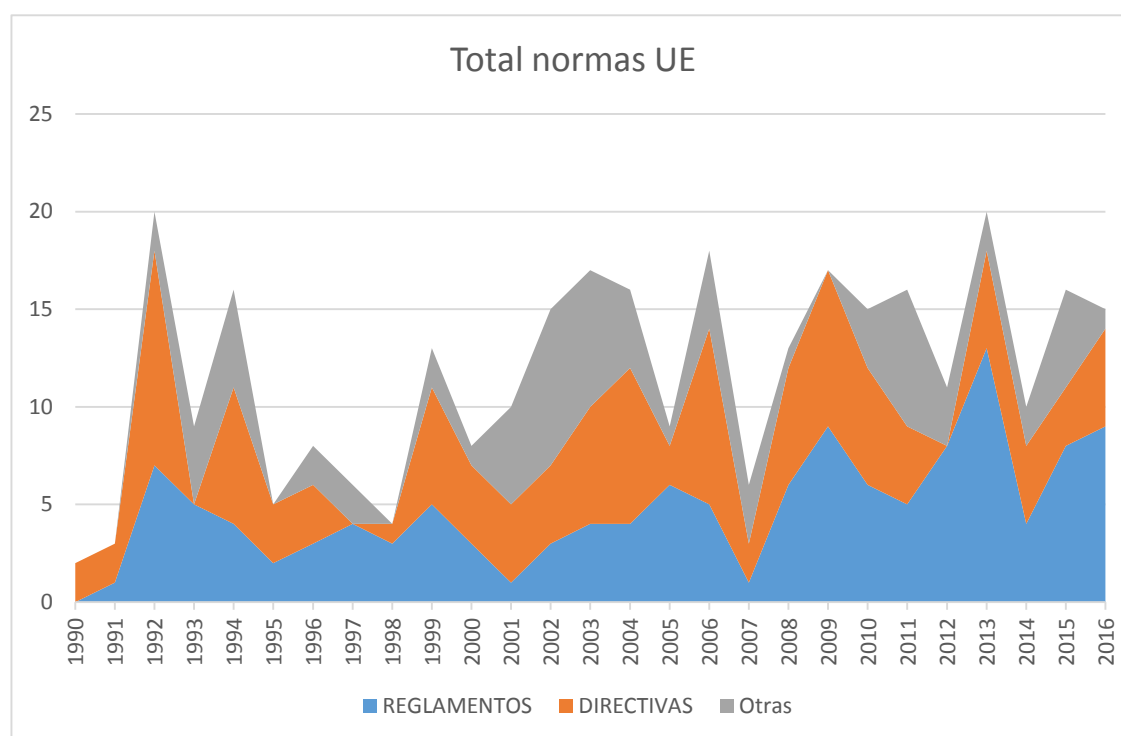
Años	REGLAMENTOS	DIRECTIVAS	Otras	Total UE
1990	0	2	0	2
1991	1	2	0	3
1992	7	11	2	20
1993	5	0	4	9
1994	4	7	5	16
1995	2	3	0	5
1996	3	3	2	8
1997	4	0	2	6
1998	3	1	0	4
1999	5	6	2	13
2000	3	4	1	8
2001	1	4	5	10
2002	3	4	8	15
2003	4	6	7	17
2004	4	8	4	16
2005	6	2	1	9
2006	5	9	4	18
2007	1	2	3	6
2008	6	6	1	13
2009	9	8	0	17

2010	6	6	3	15
2011	5	4	7	16
2012	8	0	3	11
2013	13	5	2	20
2014	4	4	2	10
2015	8	3	5	16
2016	9	5	1	15
TOTAL	129	115	74	318

MEDIA ANUAL:  $318/27 = 11,78$

(Cuadro VIII.23 Reglamentos, Directivas y otras normas UE con contenido tributario. 1990 a 2016)

Y la representación gráfica de la evolución de la producción normativa europea de rango superior, con contenido tributario, es la siguiente:



(Gráfico 17. Total, normas UE con contenido tributario. 1990 a 2016)

Y, por último, debemos agregar también la producción de **normas internacionales**, las cuáles, como ya se indicó, pasan a formar parte del ordenamiento interno una vez publicadas íntegramente en el BOE (art. 96 CE).

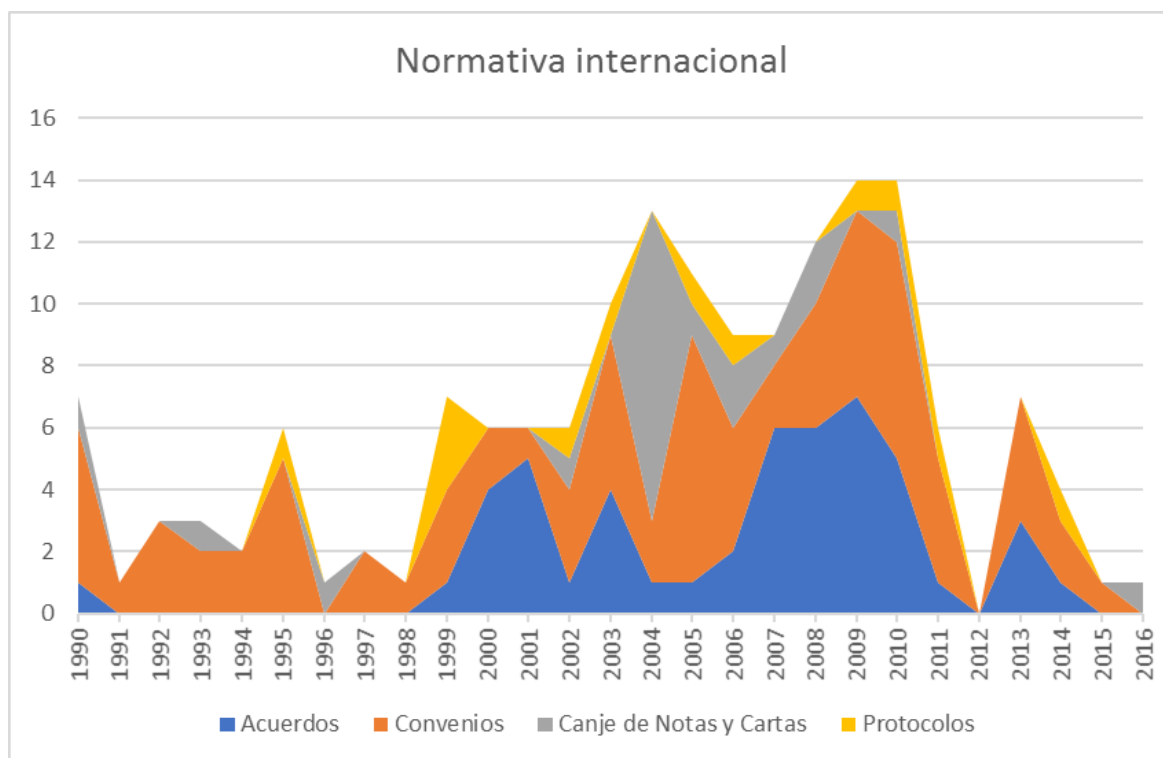
La producción de normas internacionales, con contenido tributario, se resume de la siguiente forma:



Años	Acuerdos	Convenios	Canje de Notas	Protocolos	TOTAL
1990	1	5	1	0	7
1991	0	1	0	0	1
1992	0	3	0	0	3
1993	0	2	1	0	3
1994	0	2	0	0	2
1995	0	5	0	1	6
1996	0	0	1	0	1
1997	0	2	0	0	2
1998	0	1	0	0	1
1999	0	3	0	3	6
2000	3	2	0	0	5
2001	2	1	0	0	3
2002	1	3	1	1	6
2003	3	5	0	1	9
2004	0	2	10	0	12
2005	0	8	0	1	9
2006	1	4	2	1	8
2007	7	2	1	0	10
2008	5	4	2	0	11
2009	6	6	0	1	13
2010	4	7	1	1	13
2011	1	4	0	1	7
2012	0	0	0	0	0
2013	3	4	0	0	5
2014	1	2	0	1	4
2015	0	1	0	0	1
2016	0	0	0	0	0
TOTAL	37	79	20	12	148

(Cuadro VIII.24 Normas internacionales con contenido tributario. 1990 a 2016)

Y la representación gráfica de la evolución de la producción normativa internacional de rango superior, con contenido tributario, es la siguiente:



(Gráfico 18. Normativa internacional con contenido tributario. 1990 a 2016)

Como hemos visto anteriormente, tanto en relación con la normativa del Estado, como en relación con la normativa de la Unión Europea, la evolución es similar, constante y creciente. Al igual que en el caso europeo, la mayor producción se sitúa entre los años 2003 y 2011. En el año 2005 se aprobaron 8 convenios para evitar la doble imposición interna e internacional en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

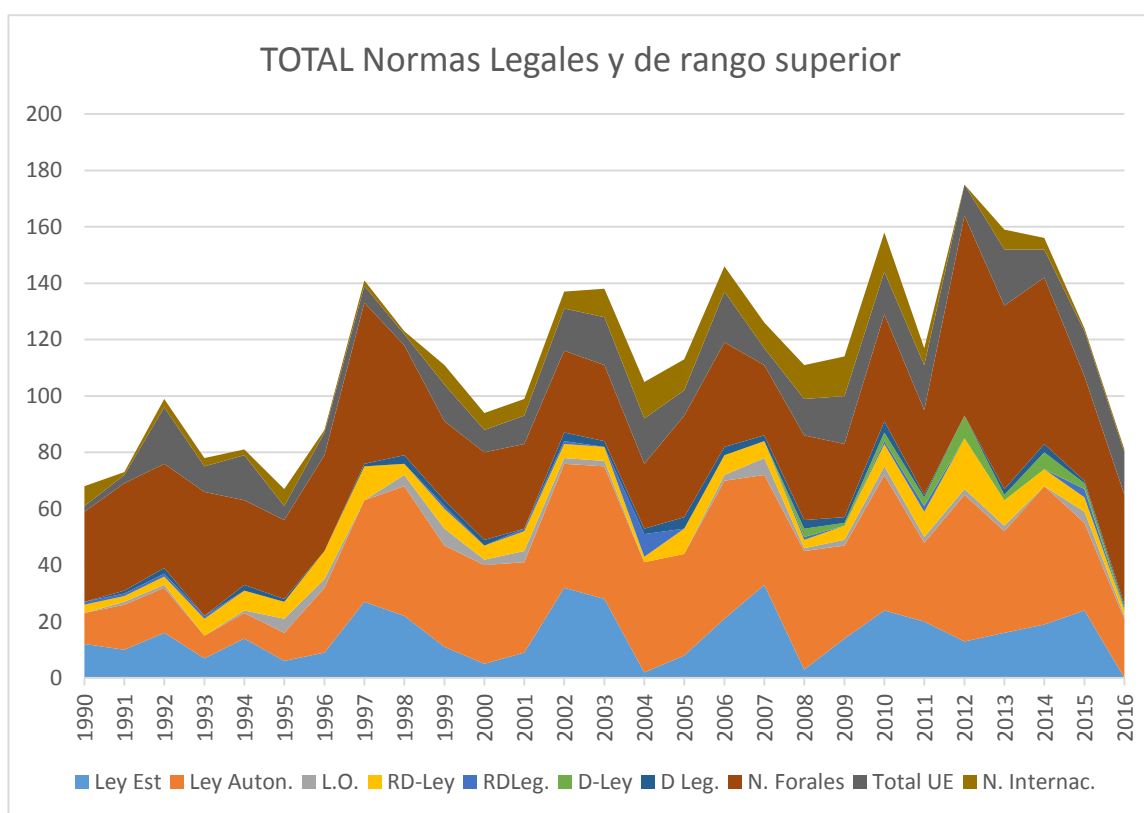
Y finalmente podemos sintetizar un resultado global de producción normativa de disposiciones de mayor rango (leyes, normas con rango de ley, convenios y tratados internacionales y normas europeas superiores), que divididas por años dan la siguiente distribución:

Años	Ley Est	Ley Auton.	L.O.	RD-Ley	RDLeg.	D-Ley	D Leg.	N. forales	Total UE	N. Internac.	TOTAL
1990	12	11	0	3	1	0	0	32	2	7	68
1991	10	16	1	2	1	0	1	38	3	1	73
1992	16	16	1	3	1	0	2	37	20	3	99
1993	7	8	0	6	1	0	0	44	9	3	78
1994	14	9	1	7	0	0	2	30	16	2	81
1995	6	10	5	6	0	0	1	28	5	6	67
1996	9	23	3	10	0	0	0	34	8	1	88
1997	27	36	0	12	0	0	1	57	6	2	141
1998	22	46	4	4	0	0	3	39	4	1	123
1999	11	36	6	7	1	0	2	28	13	7	111
2000	5	35	2	5	0	0	2	31	8	6	94

2001	9	32	4	7	1	0	0	30	10	6	99
2002	32	44	2	5	1	0	3	29	15	6	137
2003	28	47	2	5	0	0	2	27	17	10	138
2004	2	39	0	2	8	0	2	23	16	13	105
2005	8	36	0	9	0	0	4	36	9	11	113
2006	21	49	2	7	0	0	3	37	18	9	146
2007	33	39	6	6	0	0	2	25	6	9	126
2008	3	42	1	3	1	3	3	30	13	12	111
2009	14	33	2	5	0	1	2	26	17	14	114
2010	24	48	3	8	1	3	4	38	15	14	158
2011	20	28	2	9	2	3	1	30	16	6	117
2012	13	52	2	18	0	8	0	71	11	0	175
2013	16	36	2	9	0	2	2	65	20	7	159
2014	19	49	0	6	0	6	3	59	10	4	156
2015	24	31	4	5	3	2	1	37	16	1	124
2016	0	21	1	2	0	1	1	39	15	1	81
TOTAL	405	872	56	171	22	29	47	1000	318	162	3082

(Cuadro VIII.25 Total normas de rango legal y superior con contenido tributario. 1990 a 2016)

Y su representación gráfica sería la siguiente:



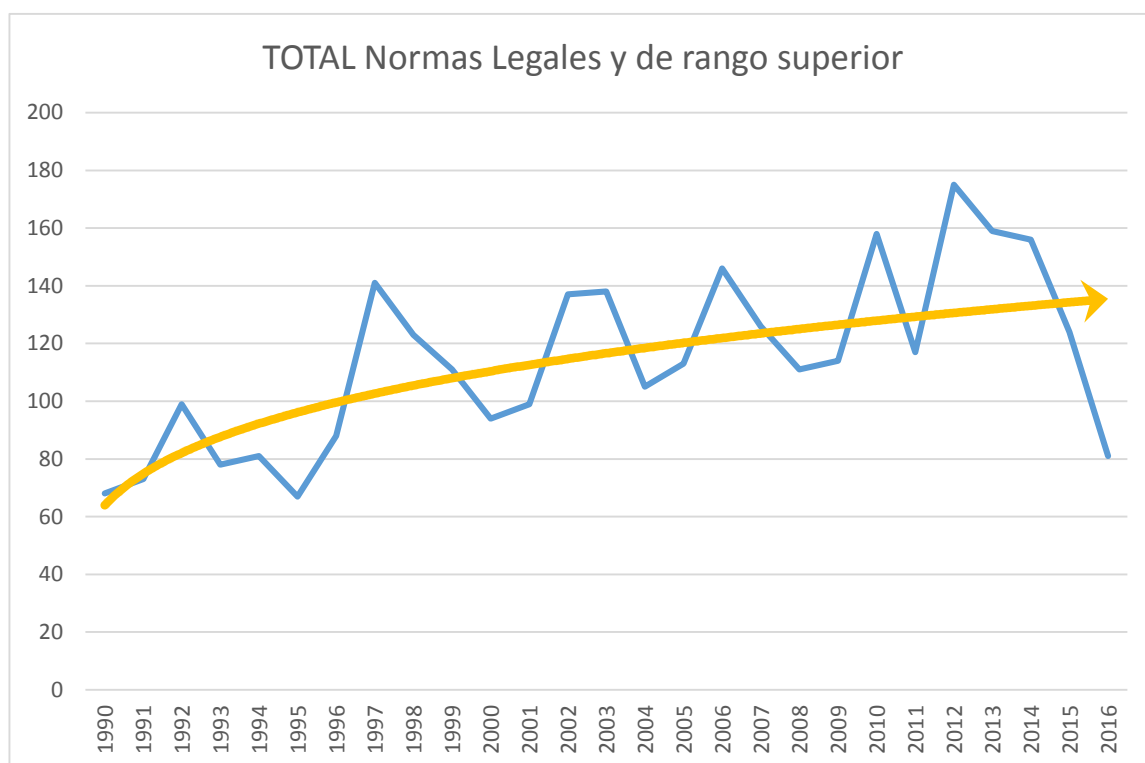
(Gráfico 19. Total, normas legales y de rango superior con contenido tributario. 1990 a 2016)

Vemos que el año de mayor producción es 2012, con una cifra global de 175 disposiciones legales y de rango superior, en un año, y siempre en una tendencia

creciente (desde el año 2002 se superan siempre las 100 normas), con la anomalía del año 2016, en el que la ausencia de Gobierno y la situación de interinidad del poder legislativo han reducido excepcionalmente la producción normativa de todos los ámbitos.

Computamos de este modo un total de normas de rango legal y superior de 3.082 disposiciones, con contenido tributario, en el período objeto de análisis, de aplicación en España, en los territorios que corresponda, a una media anual de más de 114 disposiciones por año ( $3.082/27\text{años}=114,15$ ), aunque claramente la media es menor los primeros años 90 y de 120 disposiciones por año en la última década (175 en el año 2012), lo que evidencia una tendencia creciente en la producción normativa y una aceleración de la producción de normas con contenido tributario.

Como vemos en este gráfico, la tendencia de producción normativa legal y superior sigue una senda creciente:



(Gráfico 20. Total, normas legales y de rango superior con contenido tributario. 1990 a 2016. Tendencia)

## 2) Análisis de la producción normativa de rango reglamentario e inferior

El primer aspecto a destacar en el análisis de la normativa de carácter reglamentario es el volumen de su producción, mucho más amplio que el de la normativa de carácter legal y superior. Así, las cifras de normas reglamentarias, en el período estudiado, se sitúan en **8.253 disposiciones** (2.719 de ámbito estatal, 2.144 de ámbito autonómico y 3.390 de ámbito foral). Es decir, prácticamente multiplica por 3 la producción de carácter legal y superior. Teniendo presente que esta normativa reglamentaria, en el ámbito tributario, es la primera en ser empleada, es la que directamente va a incidir más en la realidad de la práctica tributaria, pues es la aplicada por los funcionarios de la Administración tributaria y la exigida primeramente a los ciudadanos, dado que la regulación legal, que debe ser la que sustenta el sistema tributario, será principalmente utilizada, interpretada y defendida en la vía jurisdiccional, a la que llegan un número reducido de casos litigiosos, por todo ello, será dicha producción reglamentaria mucho más trascendente en la vida tributaria y mucho más difícil de conocer y de aplicar, como consecuencia de una producción normativa desbocada.

Los tipos normativos más utilizados son los siguientes:

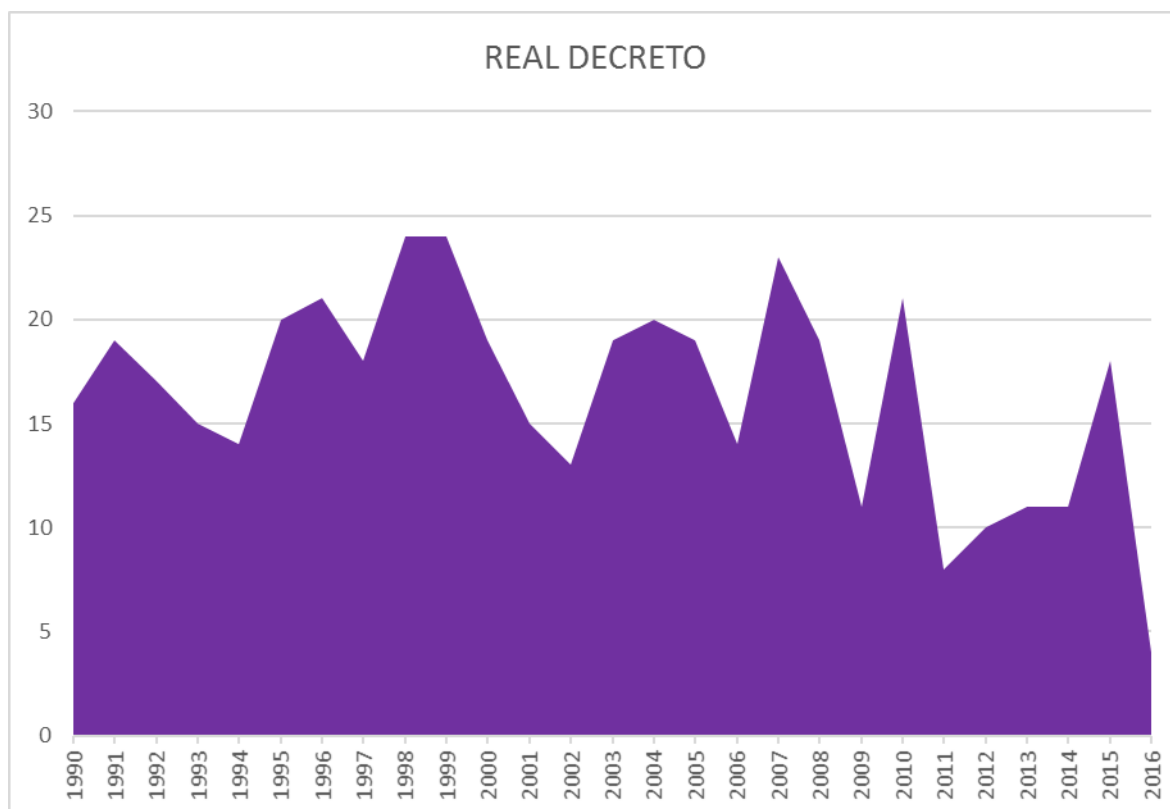
- El decreto, 2.226 disposiciones:
  - 443 estatales (real decreto)
  - 432 autonómicos (decreto)
  - 1.351 forales (decreto foral)
- La orden, 4.144 disposiciones:
  - 1.149 estatales (orden ministerial)
  - 1.066 autonómicas (orden de la consejería)
  - 1.929 forales (orden foral)
- La resolución, 1.579 disposiciones:
  - 943 estatales
  - 593 autonómicas
  - 43 forales

Los datos de producción por los distintos tipos, clasificados por años, son los siguientes:

Años	REAL DECRETO
1990	16
1991	19
1992	17
1993	15
1994	14
1995	20
1996	21
1997	18
1998	24
1999	24
2000	19
2001	15
2002	13
2003	19
2004	20
2005	19
2006	14
2007	23
2008	19
2009	11
2010	21
2011	8
2012	10
2013	11
2014	11
2015	18
2016	4
TOTAL	443

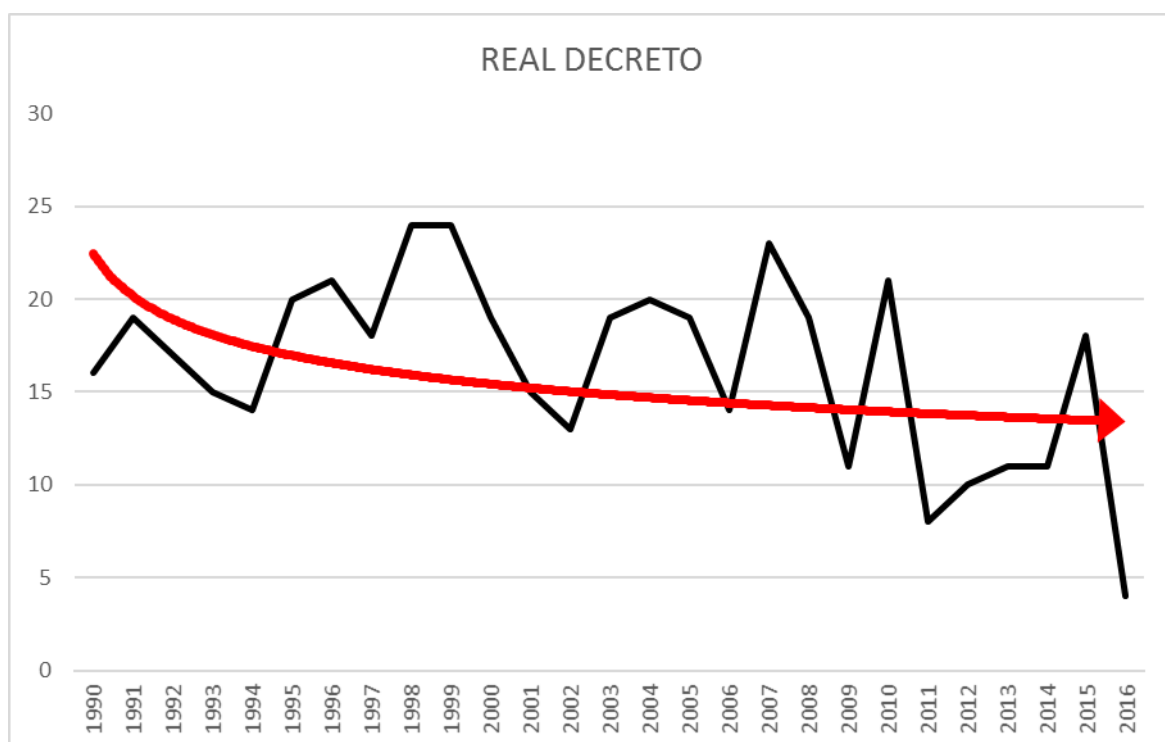
(Cuadro VIII.26 Reales decretos con contenido tributario)

Y esta es su representación gráfica:



(Gráfico 21. Reales decretos con contenido tributario. 1990 a 2016)

La mayor producción normativa de esta figura normativa se sitúa en los años 90, aun siendo elevada, 443 disposiciones (los números absolutos son equivalentes a los de leyes estatales), pero a partir de entonces, comienza una senda descendente, que queda representada con el siguiente gráfico:



(Gráfico 22. Reales decretos con contenido tributario. 1990 a 2016. Tendencia)

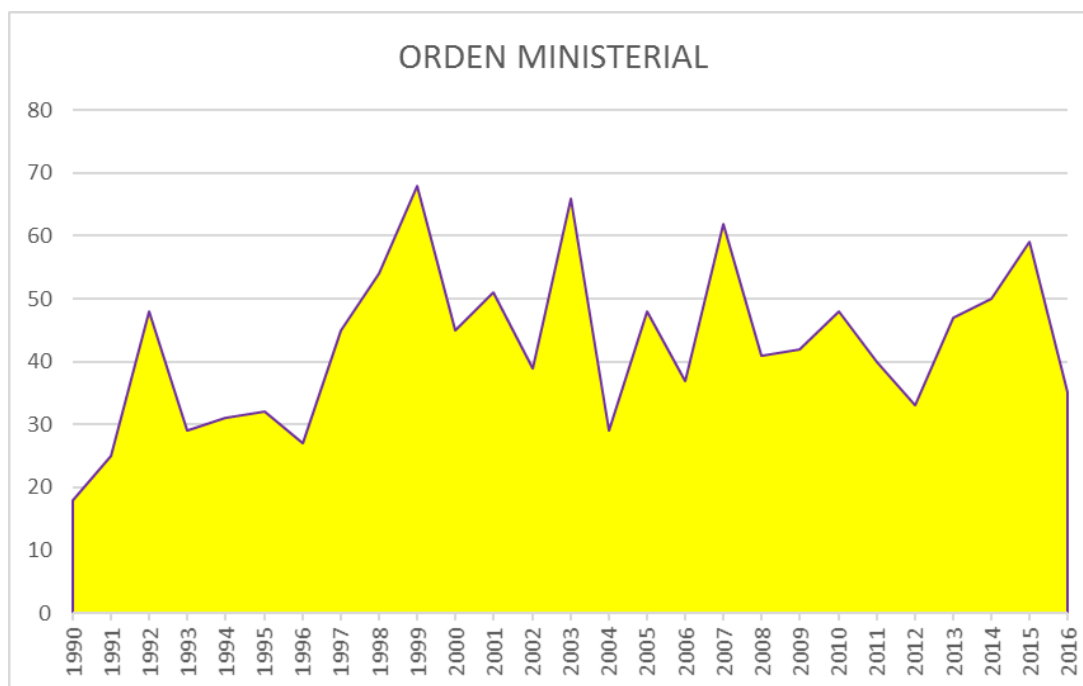
Es muy distinta en cambio la producción de órdenes ministeriales, de ámbito estatal. Los datos sobre este tipo normativo son los siguientes:

Años	ORDEN MINISTERIAL
1990	18
1991	25
1992	48
1993	29
1994	31
1995	32
1996	27
1997	45
1998	54
1999	68
2000	45
2001	51
2002	39
2003	66
2004	29
2005	48
2006	37
2007	62
2008	41
2009	42
2010	48
2011	40
2012	33
2013	47
2014	50
2015	59
2016	35
TOTAL	1149

(Cuadro VIII.27 Órdenes ministeriales con contenido tributario. 1990 a 2016)

Y su representación gráfica es la siguiente:





(Gráfico 23. Órdenes ministeriales con contenido tributario. 1990 a 2016)

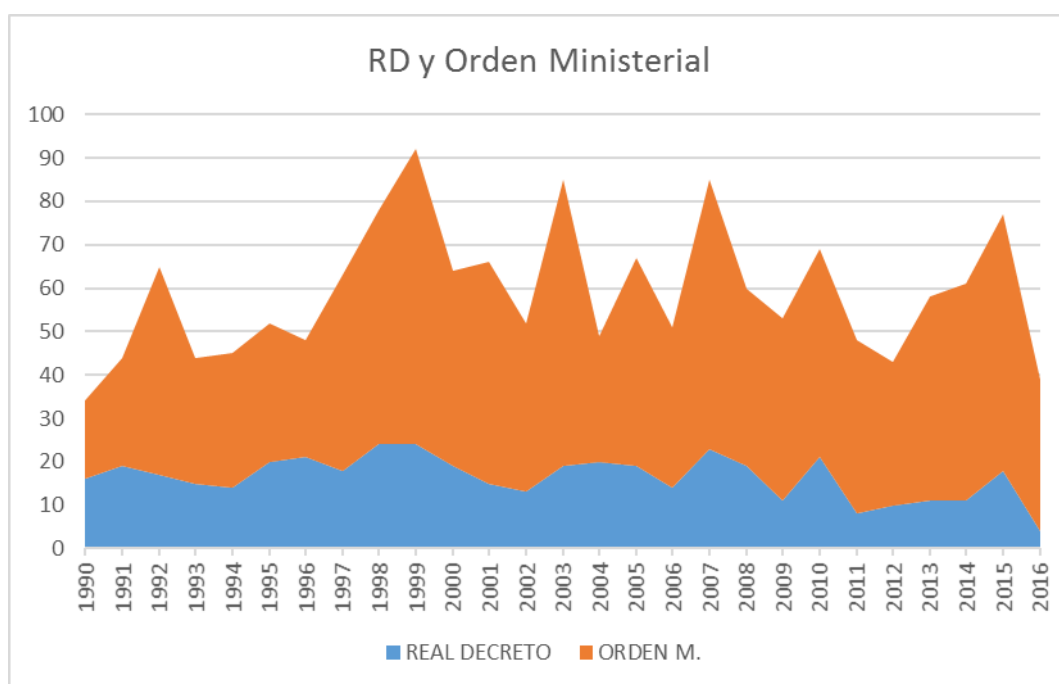
En este momento resulta de interés comparar la producción combinada de reales decretos y de órdenes ministeriales, con contenido tributario. Los datos combinados son los siguientes:

Años	REAL DECRETO	ORDEN MINISTERIAL	TOTAL
1990	16	18	34
1991	19	25	44
1992	17	48	65
1993	15	29	44
1994	14	31	45
1995	20	32	52
1996	21	27	48
1997	18	45	63
1998	24	54	78
1999	24	68	92
2000	19	45	64
2001	15	51	66
2002	13	39	52
2003	19	66	85
2004	20	29	49
2005	19	48	67
2006	14	37	51
2007	23	62	85
2008	19	41	60
2009	11	42	53
2010	21	48	69
2011	8	40	48

2012	10	33	43
2013	11	47	58
2014	11	50	61
2015	18	59	77
2016	4	35	39
TOTAL	443	1149	1592

(Cuadro VIII.28 Reales decretos y órdenes ministeriales con contenido tributario. 1990 a 2016)

Y el efecto combinado de ambos se representa así:

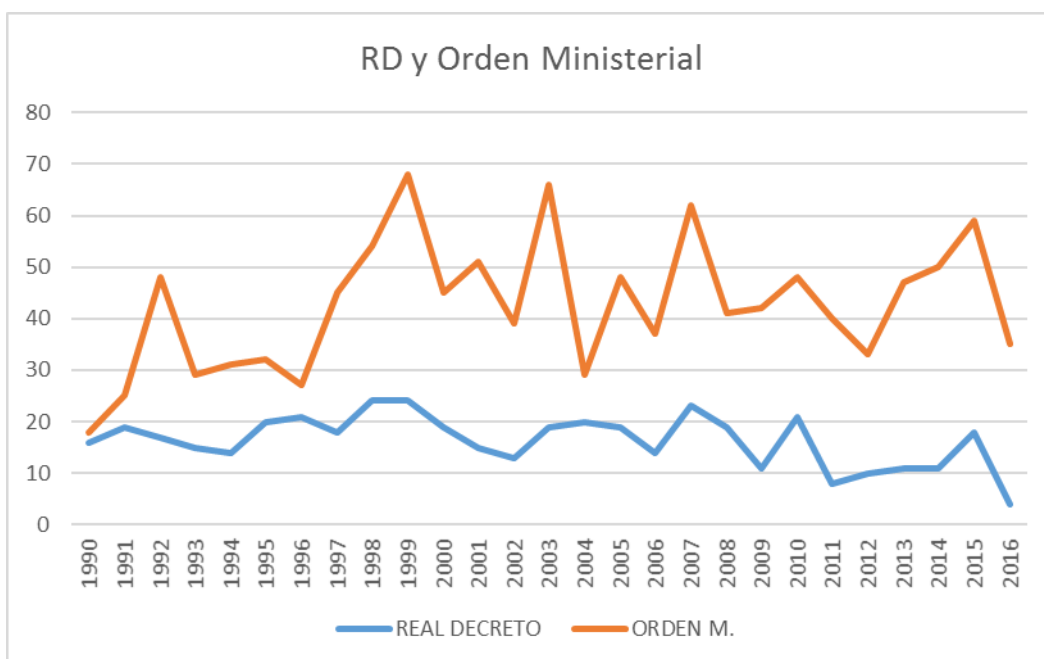


(Gráfico 24. Reales decretos y órdenes ministeriales con contenido tributario. 1990 a 2016)

La producción conjunta de ambas figuras normativas se eleva a un total de 1.592 disposiciones de ámbito estatal, con contenido tributario, es decir, a una media de 60 disposiciones reglamentarias al año.

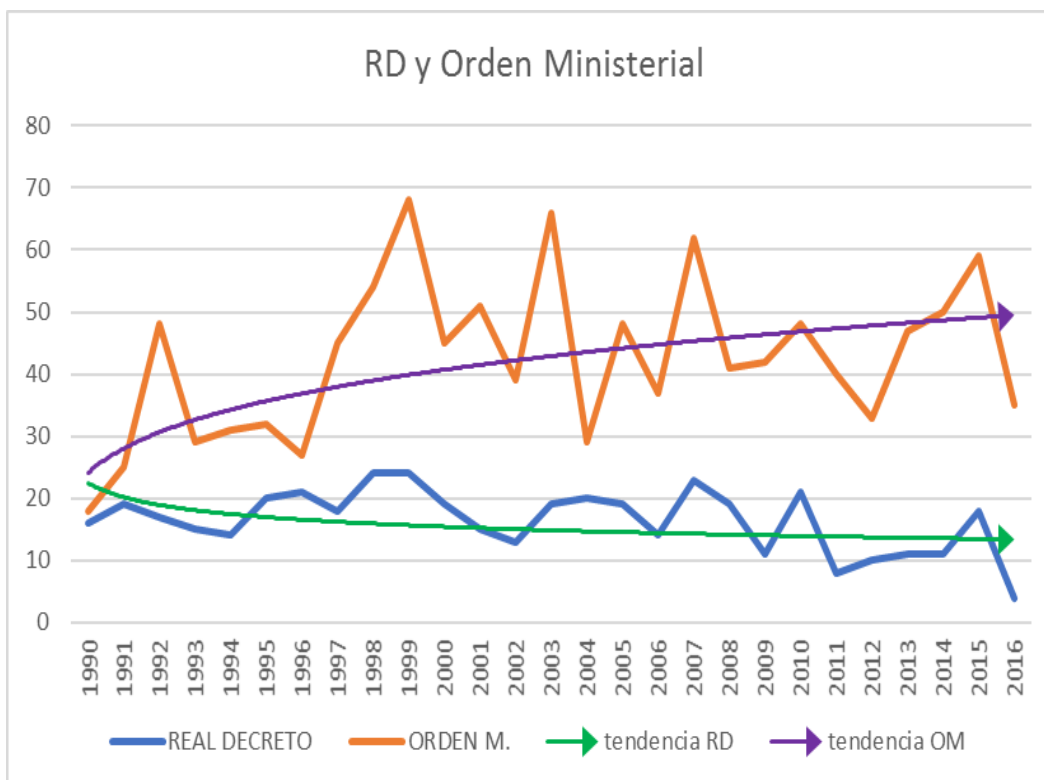
Pero pueden extraerse, además, otras conclusiones. Así, en primer lugar, la producción de órdenes ministeriales (1.149) casi triplica a la de reales decretos (443). Es decir, se tiende a utilizar con mucha mayor profusión el tipo normativo de «orden», no sólo como complemento o clarificador de aspectos no desarrollados íntegramente por el real decreto, sino como instrumento normativo habitual.

En segundo lugar, se puede observar igualmente una tendencia diferente en el uso de ambas figuras normativas:



(Gráfico 25. Reales decretos y órdenes ministeriales con contenido tributario. 1990 a 2016. Gráfico de línea)

Aunque en los dos primeros años de nuestro período de análisis, la utilización de ambos tipos normativos era muy similar, pronto se produce un «despegue» del uso de la orden ministerial, que se eleva a cantidades muy significativas y que sigue además una senda ascendente. Por el contrario, el uso del real decreto, se mantiene más o menos uniformemente, aunque con una ligera tendencia descendente.



(Gráfico 26. Reales decretos y órdenes ministeriales con contenido tributario. 1990 a 2016. Tendencias)

Del análisis de estos datos puede extraerse una conclusión lógica. Si la producción normativa, en general, y legal en particular, ha sido creciente durante el período de estudio, como hemos ido viendo en todos los análisis anteriores, y la producción de reales decretos es ligeramente descendente, pero la de órdenes ministeriales sigue la misma tendencia creciente que el resto de la producción normativa, como la legal, parece que se está produciendo una degradación del rango normativo en la regulación reglamentaria en el ámbito tributario, desde los reales decretos a las órdenes ministeriales, más ágiles estas que aquellos, con menores requisitos de elaboración y aprobación, y más eficaces para la Administración tributaria.

Esta degradación del rango reglamentario no está sometida además al control constitucional, pues no se trata de una remisión de una ley a un reglamento, cuya virtualidad estaría sometida a los criterios señalados por el propio Tribunal Constitucional, que exigen que tales remisiones no hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley<sup>779</sup>, sino que se trata, en definitiva, de un mismo desarrollo reglamentario, realizado ahora por órganos subordinados al primer titular de la potestad reglamentaria. Sin embargo, podríamos esgrimir parecidos argumentos que nuestro intérprete constitucional, para cuestionar la legitimidad a un desarrollo reglamentario realizado por normas de inferior rango, cuando haga posible una regulación no directamente subordinada y controlada por los titulares de la potestad reglamentaria primera a la que se remitió la ley.

Esta conclusión puede verse reafirmada con el análisis de otra figura normativa, como es la RESOLUCIÓN. Los datos de resoluciones publicadas con contenido tributario son los siguientes:

Años	RESOLUCIONES
1990	11
1991	11
1992	20
1993	28
1994	25
1995	20
1996	24
1997	21
1998	40
1999	32
2000	31
2001	57

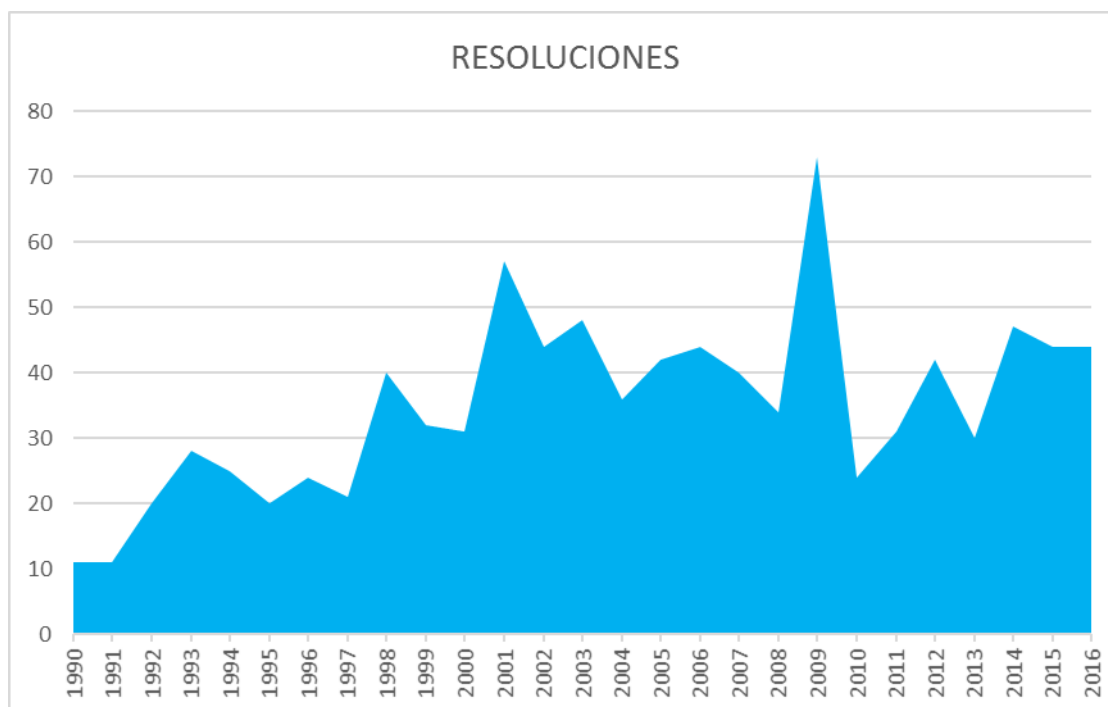
---

<sup>779</sup> Por todas, la STC 225/1993, de 8 de julio, ponente Julio Diego González Campos, FJ 6.º.D. Señala esta sentencia que el principio legalidad y el de seguridad jurídica «no excluyen, ciertamente, la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador».

2002	44
2003	48
2004	36
2005	42
2006	44
2007	40
2008	34
2009	73
2010	24
2011	31
2012	42
2013	30
2014	47
2015	44
2016	44
TOTAL	943

(Cuadro VIII.29 Resoluciones con contenido tributario. 1990 a 2016)

Y su representación gráfica es esta:



(Gráfico 27. Resoluciones con contenido tributario. 1990 a 2016)

En la misma puede apreciarse también una trayectoria ascendente, como es habitual.



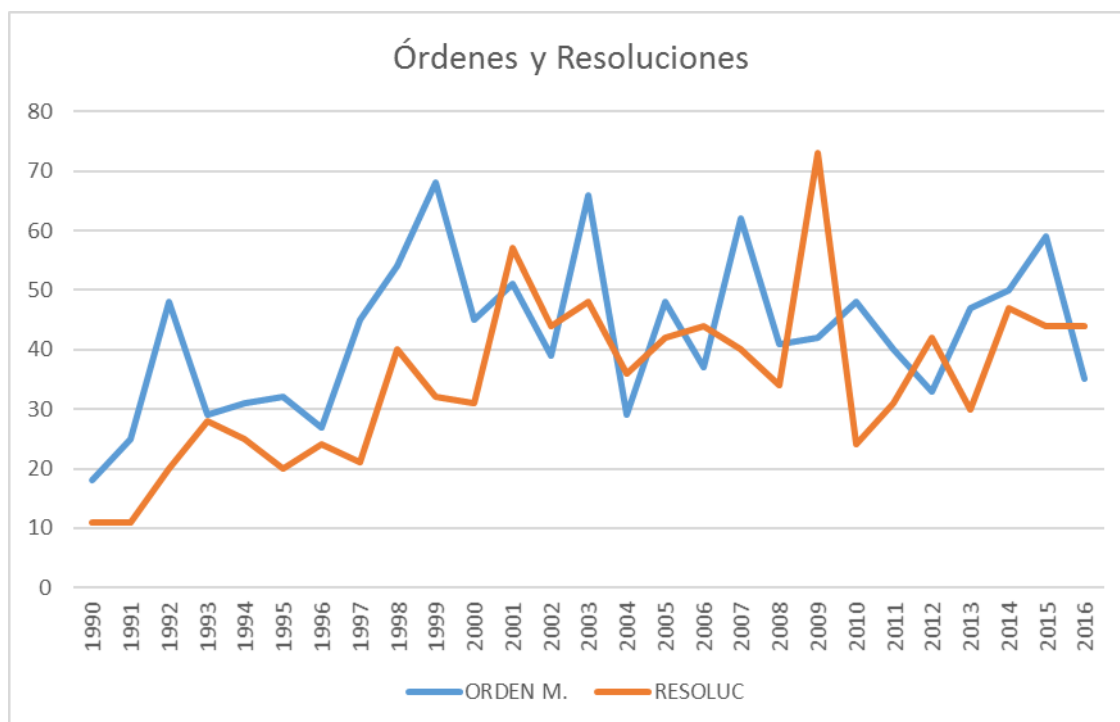
(Gráfico 28. Resoluciones con contenido tributario. 1990 a 2016. Gráfico en línea)

Combinando estos resultados con los anteriores, tenemos lo siguiente:

Años	ORDEN MINISTERIAL	RESOLUCIONES	TOTAL ORDEN+RESOLUCION	REAL DECRETO
1990	18	11	29	16
1991	25	11	36	19
1992	48	20	68	17
1993	29	28	57	15
1994	31	25	56	14
1995	32	20	52	20
1996	27	24	51	21
1997	45	21	66	18
1998	54	40	94	24
1999	68	32	100	24
2000	45	31	76	19
2001	51	57	108	15
2002	39	44	83	13
2003	66	48	114	19
2004	29	36	65	20
2005	48	42	90	19
2006	37	44	81	14
2007	62	40	102	23
2008	41	34	75	19
2009	42	73	115	11
2010	48	24	72	21
2011	40	31	71	8
2012	33	42	75	10

2013	47	30	77	11
2014	50	47	97	11
2015	59	44	103	18
2016	35	44	79	4
TOTAL	1149	943	2092	443

(Cuadro VIII.30 Órdenes ministeriales y resoluciones frente a reales decretos con contenido tributario.1990 a 2016)

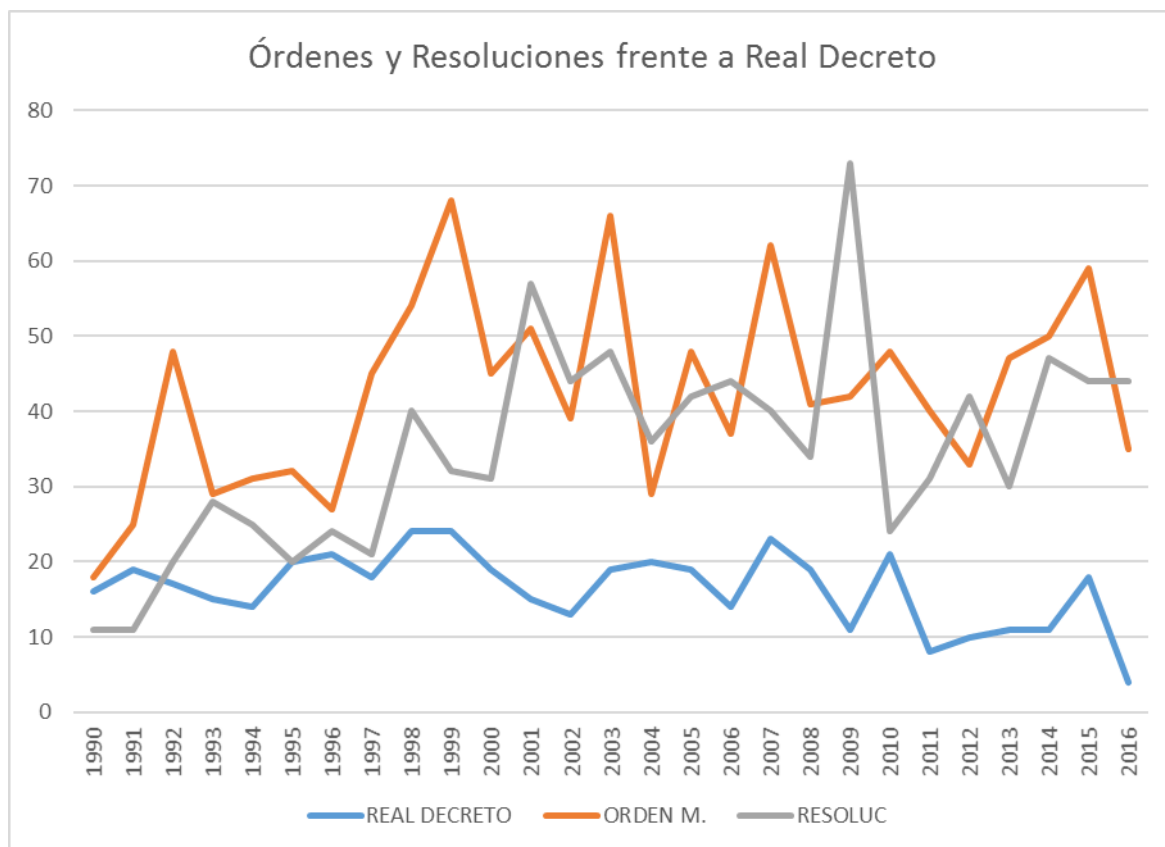


(Gráfico 29. Órdenes ministeriales y resoluciones con contenido tributario. 1990 a 2016)

Como puede apreciarse, la producción de órdenes y de resoluciones, de ámbito estatal en material tributaria, es similar, en cuanto a cantidad y en cuanto a evolución, alcanzando una cifra de más de 2.000 normas, frente a los 443 reales decretos, es decir, la producción de órdenes y resoluciones es prácticamente 5 veces la producción de reales decretos.

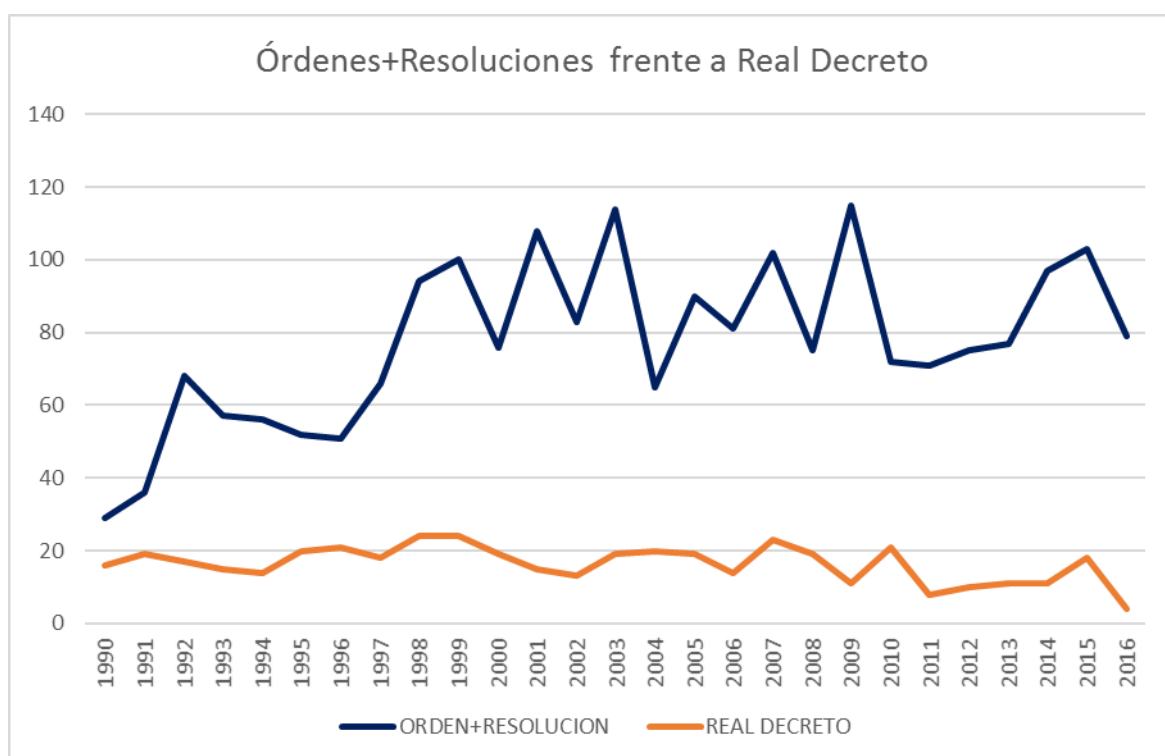
Si la producción de estas normas de menor rango (órdenes y resoluciones<sup>780</sup>) sigue la misma tendencia, y son el instrumento más profusamente utilizado, en detrimento del real decreto, la conclusión de degradación del rango reglamentario parece más fuerte si cabe.

<sup>780</sup> Puede incluso discutirse el carácter normativo de las citadas resoluciones, aunque no es ese el objeto directo de este trabajo, por lo que, con carácter general las consideraremos como producción normativa.



(Gráfico 30. Órdenes ministeriales y resoluciones frente a reales decretos, con contenido tributario. 1990 a 2016)

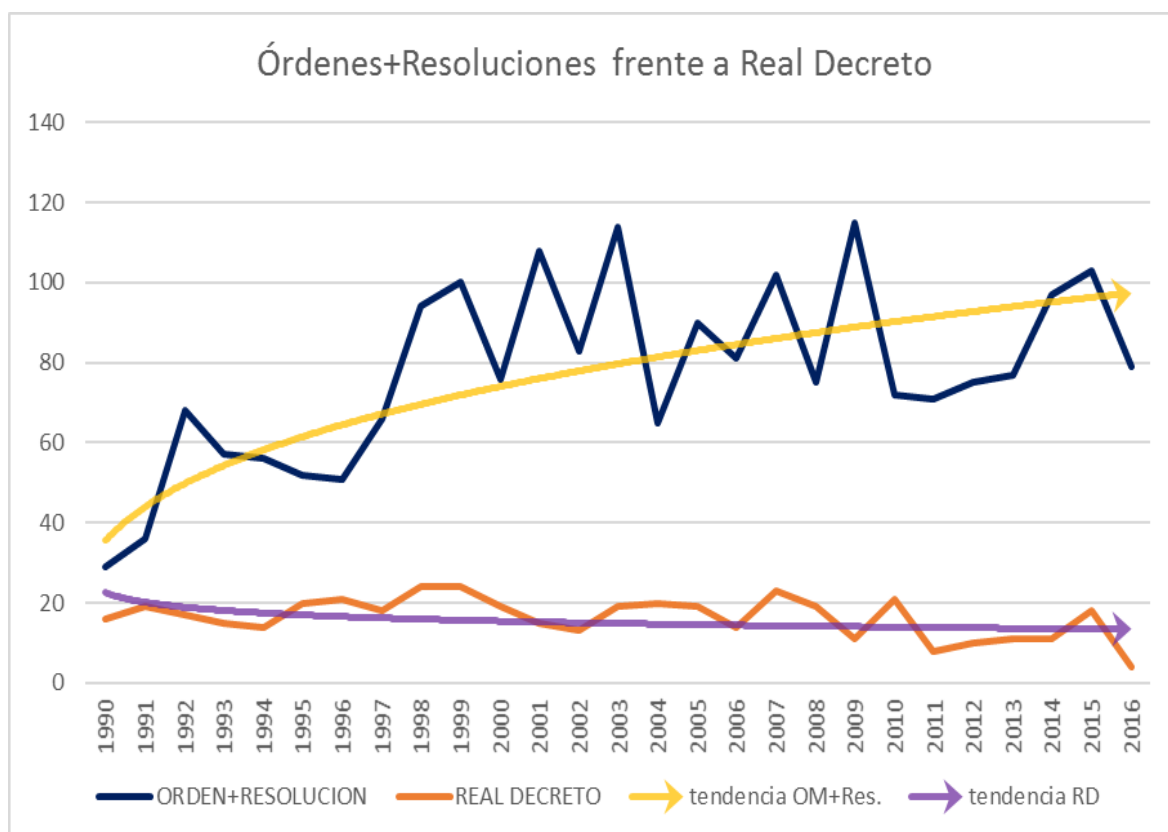
Y el efecto cambiando de órdenes y resoluciones frente a reales decretos es el siguiente:



(Gráfico 31. Suma de órdenes+resoluciones frente a reales decretos, con contenido tributario. 1990 a 2016)



Esta producción marca además una clara tendencia



(Gráfico 32. Órdenes+resoluciones frente a reales decretos, con contenido tributario. 1990 a 2016. Tendencias)

Se puede apreciar aquí la brecha entre el uso de estas normas menores (órdenes y resoluciones) frente al real decreto. Ante ello debemos recordar que la Constitución española establece un principio de Reserva de Ley en el ámbito tributario (art. 31.3), lo que implica que la ley debe regir en la regulación y aplicación de los impuestos. Un desarrollo reglamentario excesivo y que muchas veces va más allá de lo establecido por la ley, puede afectar a la justicia del sistema y a la constitucionalidad del mismo<sup>781</sup>. Ya el uso de los reales decretos, que no olvidemos que en números absolutos son los mismos que las leyes, puede plantear dudas de deslegalización. a ello se une este proceso también de desreglamentación directa, desde el real decreto hasta las órdenes y resoluciones. Y no olvidamos del mismo modo la importancia significativa en este proceso deslegalizador y desreglamentador, que tienen los criterios e interpretaciones administrativas, emanadas de distintos órganos de la Administración tributaria, que no son ya disposiciones normativas, las cuales muchas veces van también más allá de lo establecido en la propia ley o reglamento. En el

<sup>781</sup> Como hemos indicado anteriormente, la doctrina constitucional no impide las remisiones legales a desarrollos reglamentarios, siempre que tales remisiones no «hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador» (STC 225/1993, de 8 de julio, ponente Julio Diego González Campos, FJ 6.º.D).

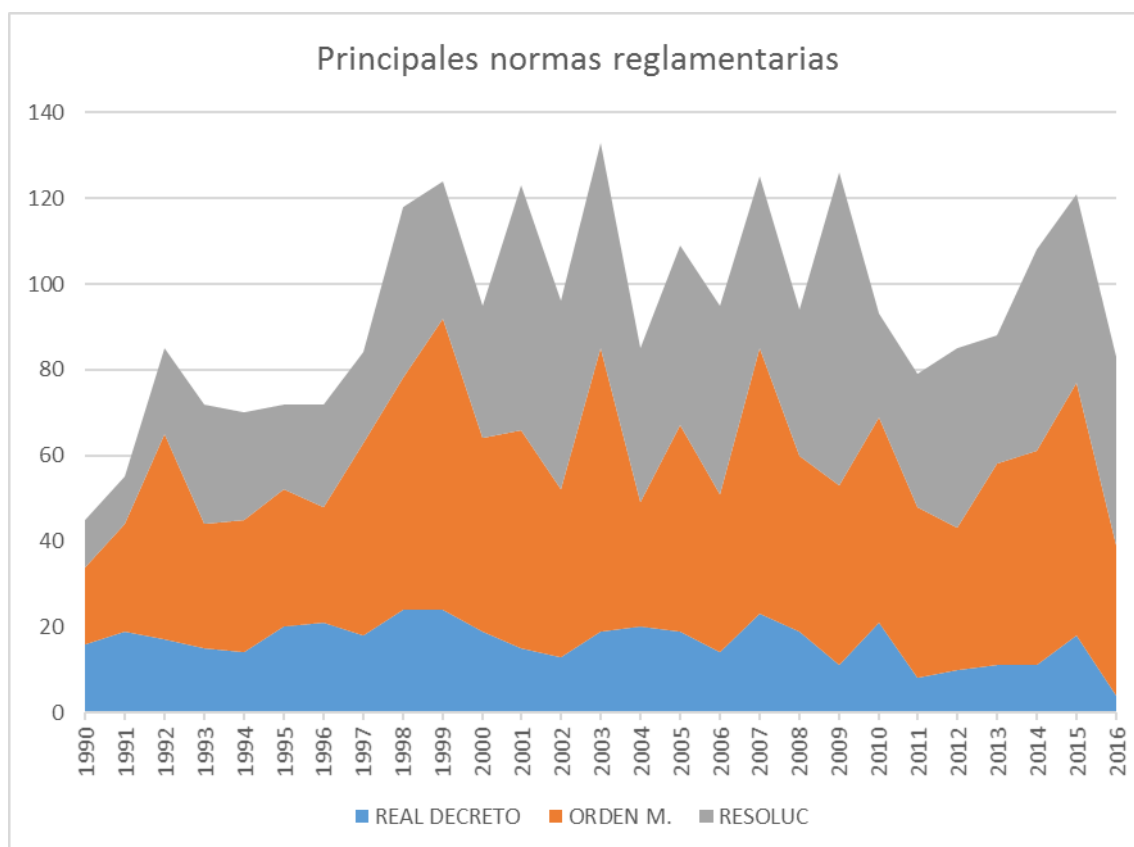
ámbito estatal se concretan fundamentalmente en las consultas de la DGT del Ministerio de Hacienda y en las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos, fundamentalmente del TEAC.

Los datos globales de producción normativa reglamentaria de estos tres rangos comentados serían los siguientes:

Años	REAL DECRETO	ORDEN MINISTERIAL	RESOLUCIONES	TOTAL
1990	16	18	11	45
1991	19	25	11	55
1992	17	48	20	85
1993	15	29	28	72
1994	14	31	25	70
1995	20	32	20	72
1996	21	27	24	72
1997	18	45	21	84
1998	24	54	40	118
1999	24	68	32	124
2000	19	45	31	95
2001	15	51	57	123
2002	13	39	44	96
2003	19	66	48	133
2004	20	29	36	85
2005	19	48	42	109
2006	14	37	44	95
2007	23	62	40	125
2008	19	41	34	94
2009	11	42	73	126
2010	21	48	24	93
2011	8	40	31	79
2012	10	33	42	85
2013	11	47	30	88
2014	11	50	47	108
2015	18	59	44	121
2016	4	35	44	83
TOTAL	443	1149	943	2535

(Cuadro VIII.31 Total, reales decretos, órdenes ministeriales y resoluciones con contenido tributario. 1990 a 2016)

Y la representación global de esta producción normativa es esta:



(Gráfico 33. Principales normas reglamentarias con contenido tributario. 1990 a 2016)

El resultado global de producción reglamentaria de ámbito estatal, por lo que se refiere a estos tres rangos (real decreto, orden ministerial y resoluciones), es superior a 2.500 normas en el período objeto de estudio, frente a las 400 leyes ordinarias, de ámbito estatal, con contenido tributario (de las cuales la mitad de ellas aproximadamente no están dirigidas directamente a regular el ámbito tributario, aunque contengan alguna norma tributaria).

No analizaremos con igual detalle la producción reglamentaria autonómica y foral, por ser redundante los resultados obtenidos, aunque se mueven con los mismos parámetros deslegalizadores y desreglamentadores que hemos visto para la normativa de ámbito estatal.

Hay pues una tendencia paralela a la de la aceleración de producción de normas, que es la de aceleración también en la deslegalización y degradación del rango normativo, incluso reglamentario, en la producción de normas de contenido tributario.



### **C) Análisis cuantitativo del contenido de la producción normativa en materia tributaria**

Otro de los aspectos importantes a tener en cuenta es la estructura de contenidos de la producción normativa analizada en el período objeto de estudio.

Queremos con ello poner de manifiesto la diferente tipología de dicha producción normativa. En este sentido, existen normas de evidente contenido tributario desde su publicación (por ejemplo, la Ley 37/1992, de 27 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido). En cambio, muchas normas no identifican su contenido tributario en el título ni de ninguna otra forma, por lo que, sólo leyendo íntegramente su articulado completo, incluidas las disposiciones adicionales, transitorias, finales, etc., puede determinarse si tienen contenido tributario o no.

Así, los resultados obtenidos y analizados anteriormente quedarían limitados al puro dato numérico, si no se tuviera en cuenta un estudio como el que se realiza en este apartado. No obstante, limitaremos este análisis a las normas de rango legal. Las normas de rango reglamentario tienen mucha menor dispersión de contenido, aunque también puede darse, sobre todo en los rangos superiores (reales decretos, decretos, etc.), pero mucho menos en los rangos reglamentarios inferiores (órdenes, resoluciones, etc.), pues en ellos el proceso de deslegalización, desreglamentación y dispersión ya ha llegado al máximo, por lo que se refiere al ámbito normativo (aunque no ha terminado, pues continúa con los «productos interpretativos», como consultas y criterios tributarios).

De este modo, el dato numérico de producción normativa puede clasificarse del siguiente modo:

#### **1) Leyes estatales**

##### *A) Con contenido propiamente tributario*

Nos referimos a leyes que contienen propiamente materia tributaria como objeto principal de su regulación, y así se refleja de manera inequívoca en el título de la disposición. Se publica, por tanto, como norma específicamente tributaria.

Las **leyes ordinarias** de ámbito estatal que consideramos de contenido propiamente tributario son **121**<sup>782</sup>.

Entre ellas podemos también establecer una clasificación en función de su objeto:

- a) Que regulan aspectos de **Ley General Tributaria** y de derecho tributario general: 5 leyes
- b) Que regulan el **IRPF y el impuesto sobre la renta de no residentes**: 8 leyes
- c) Que regulan el **impuesto sobre el patrimonio**: 2 leyes
- d) Que regulan el **impuesto sobre sociedades**: 5 leyes
- e) Que regulan el **impuesto sobre el valor añadido**: 8 leyes
- f) Que regulan los **impuestos especiales, medioambientales y de energía**: 6 leyes
- g) Que regulan **tasas**: 6 leyes
- h) Que regulan diversos conceptos tributarios: 9 leyes
- i) Que regulan competencias tributarias de las **comunidades autónomas**: 45 leyes
- j) Que regulan **Haciendas locales** y tributos locales: 3 leyes
- k) Que coordinan aspectos tributarios con los **territorios forales**: 18 leyes
- l) Que regulan aspectos tributarios de **Canarias, Ceuta y Melilla**: 6 leyes

De estos datos se puede extraer una primera conclusión, que es el poco número específico de normas precisas sobre un tributo o materia tributaria concreta, en relación con el número global de normas con contenido tributario. Sobre un número total de 405 leyes estatales con contenido tributario, apenas 8 son esencialmente relativas al IRPF, 2 del impuesto sobre el patrimonio, 5 del impuesto sobre sociedades, 8 del IVA, etc. Es decir, son cantidades exiguas, comparadas con las cifras totales de producción legal con contenido tributario. Quiere ello decir que la mayor parte de la producción legal con contenido tributario es accidental, no dirigida a regular directa y abiertamente figuras tributarias, sino que parece que, de forma casual, tangencial, casi fortuita, entran a regular aspectos tributarios, dando este carácter por tanto a la mayor parte de la regulación de nuestro sistema tributario.

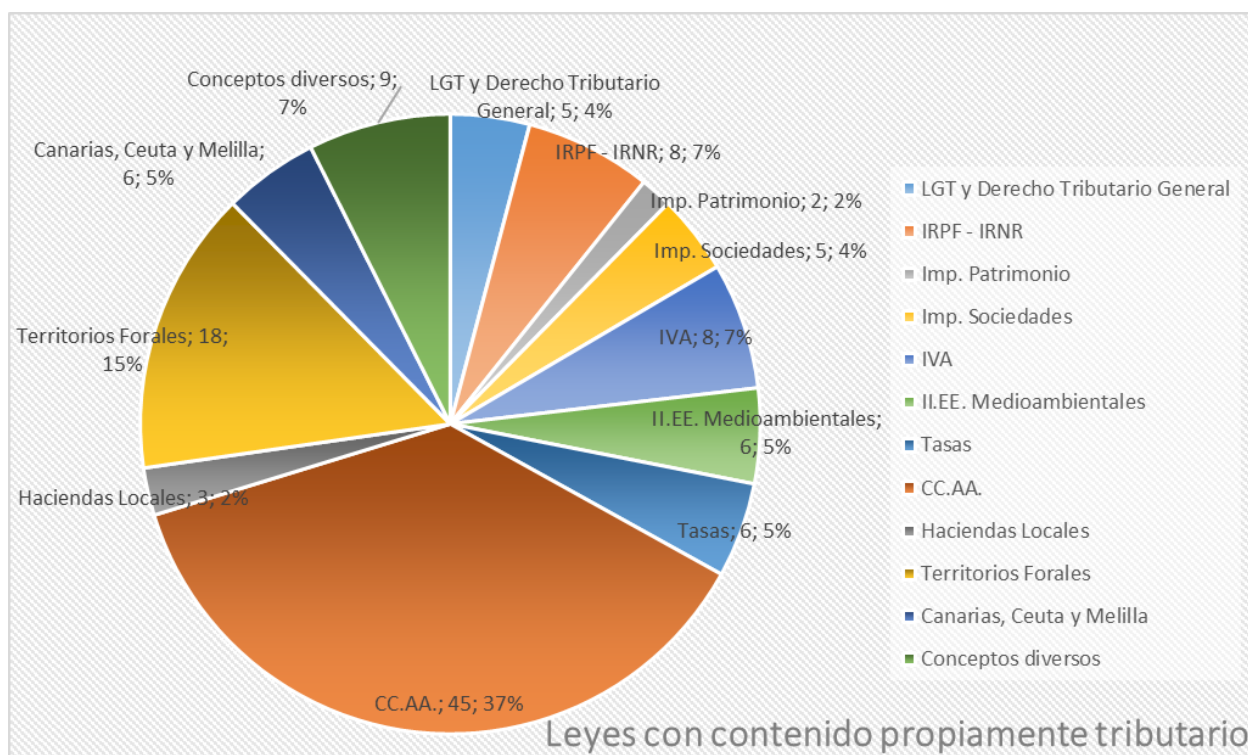
---

<sup>782</sup> La relación, clasificación y referencia completa de dichas leyes puede verse en el Anexo II.

Esta distribución se puede representar gráficamente de la siguiente forma:

<u>Regulación</u>	<u>Leyes con contenido propiamente tributario</u>
LGT <sup>783</sup> y derecho tributario general	5
IRPF - IRNR	8
Imp. patrimonio	2
Imp. sociedades	5
IVA	8
II.EE. medioambientales	6
Tasas	6
CC.AA.	45
Haciendas locales	3
Territorios forales	18
Canarias, Ceuta y Melilla	6
Conceptos diversos	9
<b>TOTAL</b>	<b>121</b>

(Cuadro VIII.32 Materia objeto de las leyes con contenido propiamente tributario. 1990 a 2016)



(Gráfico 34. Materia objeto de las leyes con contenido propiamente tributario. 1990 a 2016)

<sup>783</sup> Ley General Tributaria (en adelante, LGT), 58/2003, de 17 de diciembre.

Se aprecia cómo las leyes sobre distribución de competencias tributarias con las comunidades autónomas y los territorios forales representan un 52% del total, mientras que el resto de temas aparece bastante equilibrado entre los distintos conceptos tributarios.

*B) Con contenido mixto: leyes ómnibus*

Queremos referirnos con este concepto a leyes que regulan en su articulado diversas materias, de diversos ámbitos jurídicos, administrativos, financieros, etc., y junto a estas se incluyen normas tributarias, también de diversos impuestos y temas.

En el título de estas leyes de contenido mixto, conocidas muchas veces como *leyes ómnibus*, se suele hacer referencia a su posible contenido tributario, pero sin especificar exactamente el tributo o aspectos tributarios afectados, como ocurre con las denominadas «leyes de medidas fiscales, administrativas y del orden social».

Recogemos en este apartado un total de **14 leyes** de ámbito estatal<sup>784</sup>.

*C) Con contenido mixto, principalmente no tributario*

Nos referimos en este apartado a aquellas leyes que tienen un objeto principalmente no tributario, por ejemplo, la Ley 1/2009, de 25 de marzo, que reforma diversas leyes, como la que regula el Registro Civil, en materia de incapacitaciones, cargos tutelares y administradores de patrimonios..., y la normativa tributaria con esta finalidad. Estas normas regulan principalmente aspectos no tributarios, pero pueden contener algunas normas tributarias, normalmente relacionadas con aquel objeto de la ley.

En cualquier caso, a su posible contenido tributario indirecto o secundario se alude en el título de la disposición.

Incluimos también en este apartado las leyes de presupuestos, pues, aunque no lo indiquen directamente en el título, siempre tienen algún contenido tributario, relacionado con la aplicación del presupuesto y con su estado de ingresos y gastos, y son consideradas generalmente como de posible contenido tributario, aunque no

---

<sup>784</sup> Puede verse la relación completa de estas leyes en el Anexo II.



principalmente y, en todo caso, limitado a los aspectos fiscales directamente relacionados con la ejecución del presupuesto.

De este tipo de normas legales con contenido mixto, principalmente no tributario, podemos reseñar **37 leyes** en el período objeto de estudio<sup>785</sup>.

*D) Con contenido tributario «oculto» o «troyanas» (no deducible directamente del título de la disposición)*

Es esta la categoría más polémica y censurable, a pesar del rechazo generado por otro tipo de normas más estudiadas, como las denominadas *leyes ómnibus*, por su contenido variado, heterogéneo y disperso, pero en cualquier caso anunciado, siquiera de forma muy general, en el título de la disposición. Sin embargo, este tipo de normas de contenido tributario *oculto*, suponen muchas veces verdaderos *caballos de Troya* del Derecho tributario.

En ocasiones, estas normas, siempre sin mencionarlo en el título de la disposición, incorporan regulaciones tributarias, que pueden estar relacionadas directamente con el contenido general de la ley, estableciendo medidas tributarias que están acordes con el objeto de la regulación legal. Pero en otras ocasiones, por el contrario, las normas tributarias que incorporan se refieren a situaciones totalmente ajenas al objeto típico de la ley. Ambos tipos de normas tienen un contenido *oculto* de carácter tributario, pero sólo estas últimas, que denominamos *troyanas*, pues parecen auténticos *caballos de Troya* tributarios, son las que deben ser objeto de la mayor crítica y, en la medida de lo posible, proscribirse su utilización en el ámbito jurídico, pues establecen una regulación de contenido tributario, a la que no se hace ninguna referencia en el título de la norma, y sin ninguna relación directa con el resto del contenido de la ley, afectando sin ninguna duda a la seguridad jurídica.

En total, podemos reseñar en el período objeto de estudio un total de **237 leyes** con contenido tributario *oculto*, es decir, no referenciado de ninguna forma en el título de la disposición.

De ellas, **32 leyes** podemos calificarlas de *troyanas*<sup>786</sup>. Por ejemplo, por citar algunas de las más recientes, la Ley 25/2015, de 28 de julio (BOE de 29 de julio

<sup>785</sup> Igualmente, puede consultarse la relación completa de estas leyes en el Anexo II.

<sup>786</sup> Todas las leyes de contenido *oculto* se relacionan en el Anexo II. Junto al título de la ley de contenido *oculto*, hemos añadido de forma sucinta el aspecto tributario oculto regulado en la misma, en cursiva y en color azul. No obstante, en las Leyes que hemos calificado de *troyanas*, el contenido *oculto* aparece en

de 2015), se denomina «de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de la carga financiera y otras medidas de orden social». Bajo esta rúbrica, esta ley modifica el IRPF, el Impuesto sobre sociedades, el impuesto sobre la renta de no residentes y el impuesto sobre el patrimonio, además de crear tasas. Otro ejemplo es la Ley 15/2014, de 16 de septiembre (BOE de 17 de septiembre de 2014), que se denomina «de racionalización del sector público y otras medidas de reforma administrativa». Esta ley aprovecha para hacer modificaciones tan peregrinas como el régimen tributario de la Obra Pía de los Santos Lugares, junto a otras de muchísima más trascendencia fiscal, como la reforma de la LGT, en materia de notificaciones tributarias, la realización de cambios en el Texto Refundido de la Ley del catastro inmobiliario, la modificación de tasas del sector ferroviario o la creación de una tasa por homologación y convalidación de títulos extranjeros.

Las leyes que denominamos *troyanas* son las siguientes:

- LEY 25/2015, de 28 de julio, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de la carga financiera y otras medidas de orden social (BOE de 29 de julio de 2015).
- LEY 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del sector público y otras medidas de reforma administrativa (BOE de 17 de septiembre de 2014).
- LEY 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (BOE de 28 de septiembre de 2013).
- LEY 8/2013, de 26 de junio, de rehabilitación, regeneración y renovación urbanas (BOE de 27 de junio de 2013).
- LEY 12/2012, de 26 de diciembre, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios (BOE de 27 de diciembre de 2012).
- LEY 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral (BOE de 7 de julio de 2012).
- LEY 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego (BOE de 28 de mayo de 2011).
- LEY 6/2011, de 11 de abril, por la que se modifican la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del mercado de valores y el Real Decreto Legislativo 1298/1986, de 28 de junio, sobre adaptación del Derecho vigente en materia de entidades de crédito al de las Comunidades Europeas (BOE de 12 de abril de 2011).

- LEY 2/2011, de 4 de marzo, de economía sostenible (BOE de 5 de marzo de 2011).
- LEY 32/2010, de 5 de agosto, por la que se establece un sistema específico de protección por cese de actividad de los trabajadores autónomos (BOE de 6 de agosto de 2010).
- LEY 18/2009, de 23 de noviembre, por la que se modifica el texto articulado de la Ley sobre tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial, aprobado por el Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, en materia sancionadora (BOE de 24 de noviembre de 2009).
- LEY 55/2007, de 28 de diciembre, del cine (BOE de 29 de diciembre de 2007).
- LEY 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera (BOE de 16 de noviembre de 2007).
- LEY 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (BOE de 5 de julio de 2007 y corrección de errores de 23 de noviembre).
- LEY 12/2007, de 2 de julio, por la que se modifica la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del sector de hidrocarburos, con el fin de adaptarla a lo dispuesto en la Directiva 2003/55/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2003, sobre normas comunes para el mercado interior del gas natural (BOE de 3 de julio de 2007).
- LEY 30/2006, de 26 de julio, de semillas y plantas de vivero y de recursos fitogenéticos (BOE de 27 de julio de 2006).
- LEY 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica (BOE de 12 de noviembre de 2003).
- LEY 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva (BOE de 5 de noviembre de 2003).
- LEY 26/2003, de 17 de julio, por la que se modifican la Ley 24/1988, de 28 de julio, del mercado de valores, y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, con el fin de reforzar la transparencia de las sociedades anónimas cotizadas (BOE de 18 de julio de 2003).
- LEY 22/2003, de 9 de julio, concursal (BOE de 10 de julio de 2003).
- LEY 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior (BOE de 5 de julio de 2003).

- LEY 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de reforma del sistema financiero (BOE de 23 de noviembre de 2002 y corrección de errores de 7 de febrero de 2003).
- LEY 37/1998, de 16 de noviembre, de reforma de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del mercado de valores (BOE de 17 de noviembre de 1998).
- LEY 17/1997, de 3 de mayo, por la que se incorpora al Derecho español la Directiva 95/47/CE, de 24 de octubre, del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre el uso de normas para la transmisión de señales de televisión y se aprueban medidas adicionales para la liberalización del sector (BOE de 6 de mayo de 1997).
- LEY 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados (BOE de 9 de noviembre de 1995).
- LEY 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias (BOE de 5 de julio de 1995).
- LEY 40/1994, de 30 de diciembre, de ordenación del sistema eléctrico nacional (BOE de 31 de diciembre de 1994).
- LEY 29/1994, de 24 de noviembre, de arrendamientos urbanos (BOE de 25 de noviembre de 1994).
- LEY 28/1992, de 24 de noviembre, de medidas presupuestarias urgentes (BOE de 25 de noviembre de 1992).
- LEY 22/1992, de 30 de julio, de medidas urgentes sobre fomento del empleo y protección por desempleo (BOE de 4 de agosto de 1992).
- LEY 19/1992, de 7 de julio, sobre régimen de sociedades y fondos de inversión inmobiliaria y sobre fondos de titulización hipotecaria (BOE de 14 de julio de 1992 y corrección de erratas de 4 de agosto).
- LEY 10/1990, de 15 de octubre, del deporte (BOE de 17 de octubre de 1990 y corrección de errores de 20 de julio de 1991).

Al menos, en las leyes *ómnibus* se sabe que hay un contenido tributario en ellas, pues todas hacen referencia, aunque genérica, a «medidas fiscales», «medidas tributarias», etc. En estas leyes que denominamos *troyanas* no existe ni siquiera una mínima referencia a su posible contenido fiscal. Además, ese contenido tributario *oculto*, no tiene normalmente nada que ver con la regulación general de la ley.

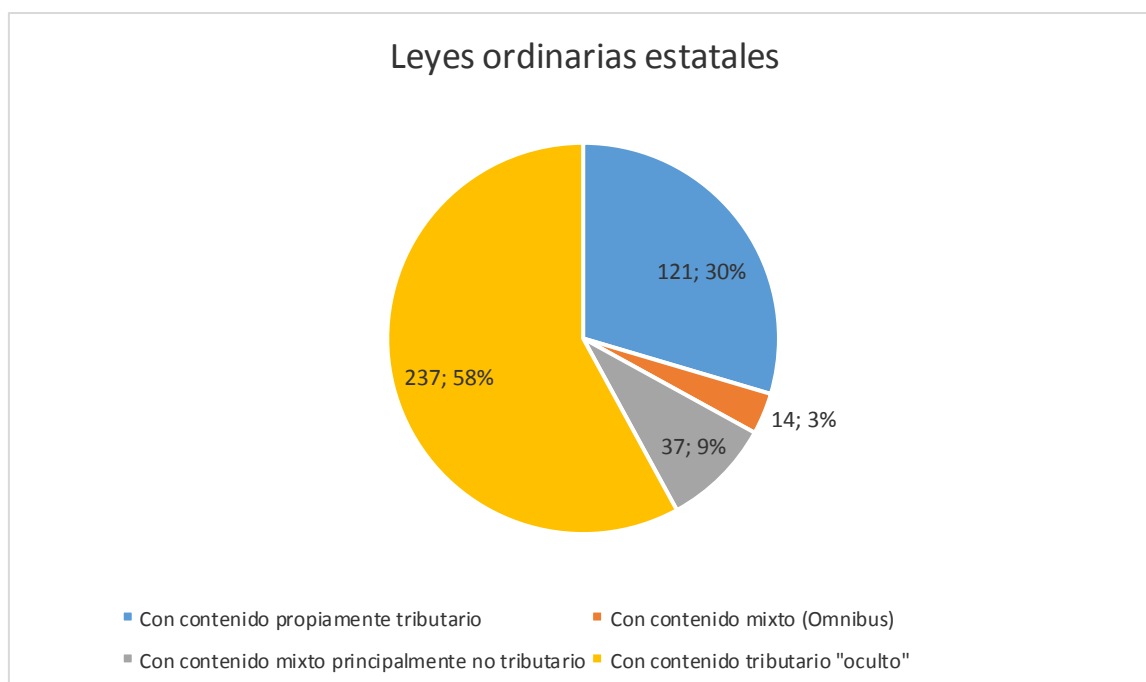
No obstante, el verdadero caballo de Troya de la regulación tributaria lo constituye el ámbito de las **tasas**. Hasta **82 leyes** de las 237 anteriores que calificamos de contenido *oculto* incluyen regulación o modificación de tasas de

forma «encubierta», no indicada de forma directa en el título de la disposición ni deducible de otra forma en su rúbrica.

Esta distribución por conceptos y contenidos tributarios puede representarse en datos y gráficamente de la siguiente forma:

LEYES ESTATALES	
Con contenido propiamente tributario	121
Con contenido mixto ( <i>ómnibus</i> )	14
Con contenido mixto principalmente no tributario	37
Con contenido tributario <i>oculto</i>	237
<b>TOTAL</b>	<b>409</b>

(Cuadro VIII.33 Tipo de contenido tributario de las leyes estatales. 1990 a 2016)



(Gráfico 35. Tipo de contenido tributario de las leyes estatales ordinarias. 1990 a 2016)

Las leyes con contenido mixto, *ómnibus* y otras, junto con las de contenido *oculto*, representan el 70% de la producción total. *A sensu contrario*, tan solo un 30% puede considerarse como de contenido propiamente tributario.

Es esta una forma de legislar que parece ocultar la regulación tributaria al conocimiento directo de los ciudadanos, introduciendo solapadamente reformas y modificaciones. Puede que dicho proceder venga motivado muchas veces por razones de urgencia o de necesidad para una rápida adaptación a los cambios sociales, para tapar de forma expedita huecos y grietas a la evasión y el fraude fiscal, o ayudar a incrementar la recaudación en momentos complicados. Es incluso llamativo el ideario existente entre los miembros de la Administración tributaria y del Ministerio de Hacienda<sup>787</sup> encargados habitualmente de la preparación de proyectos y cambios normativos, que les hace estar muy pendientes de la existencia de proyectos legislativos en las Cortes Generales, del ámbito que sean, por si tienen la premura de utilizarlos para introducir reformas a través de los mismos, aunque el objeto típico de la ley tenga poco que ver con la modificación tributaria que se pretende.

En cualquier caso, todo ello afecta singularmente de forma grave a la seguridad jurídica, como principio constitucional que debe presidir la labor de los poderes públicos y del legislador en particular.

---

<sup>787</sup> Según la denominación que en cada momento haya tenido este ministerio: Hacienda, Economía y Hacienda, Hacienda y Administraciones Públicas, Hacienda y Función Pública. Sobre las denominaciones y titulares de cada etapa y denominación, véase URQUIJO GOITIA, José Ramón. «Relación cronológica de gabinetes», cit. ([http://humanidades.cchs.csic.es/ih/paginas/jrug/diccionario/gabinetes/index\\_gabi.htm](http://humanidades.cchs.csic.es/ih/paginas/jrug/diccionario/gabinetes/index_gabi.htm)). Consultado el 15 de junio de 2017.

## 2) Leyes autonómicas

### A) *Con contenido propiamente tributario*

Consideramos de este tipo a las normas con un contenido exclusivamente o principalmente tributario, así definido en el título de la disposición. En esta categoría se computan un total de **257 leyes**.

Dentro de este concepto, podemos, a su vez, distinguir según las leyes tengan un contenido tributario claramente definido (por ejemplo, la ley que regula las tasas y los precios públicos de la comunidad), de aquellas otras que tienen únicamente o principalmente un contenido tributario, pero no definido en el título de la disposición (p. ej. una ley de medidas fiscales, exclusivamente), que puede afectar a distintos conceptos tributarios.

Por ello, vamos a realizar la siguiente clasificación por comunidades autónomas<sup>788</sup>:

#### De contenido tributario definido (total 171):

- Andalucía: 0 disposiciones.
- Aragón: 4 disposiciones.
- Asturias: 4 disposiciones.
- Baleares: 14 disposiciones.
- Canarias: 12 disposiciones.
- Cantabria: 6 disposiciones.
- Castilla y León: 2 disposiciones.
- Castilla-La Mancha: 10 disposiciones.
- Cataluña: 13 disposiciones.
- Extremadura: 6 disposiciones.
- Galicia: 7 disposiciones.
- Madrid: 12 disposiciones.
- Murcia: 14 disposiciones.
- Navarra: 51 disposiciones.
- País Vasco: 6 disposiciones.
- La Rioja: 6 disposiciones.
- Valencia: 4 disposiciones.

---

<sup>788</sup> Puede verse la clasificación y relación completa de estas leyes autonómicas en el Anexo II.

De contenido tributario diverso (total 86<sup>789</sup>):

- Andalucía: 4 disposiciones.
- Aragón: 7 disposiciones.
- Asturias: 1 disposición.
- Baleares: 4 disposiciones.
- Canarias: 5 disposiciones.
- Cantabria: 4 disposiciones.
- Castilla y León: 1 disposición.
- Castilla-La Mancha: 10 disposiciones.
- Cataluña: 1 disposición.
- Extremadura: 4 disposiciones.
- Galicia: 1 disposición.
- Madrid: 3 disposiciones.
- Murcia: 7 disposiciones.
- Navarra: 31 disposiciones.
- País Vasco: 1 disposición.
- La Rioja: 1 disposición.
- Valencia: 1 disposición.

*B) Con contenido mixto: leyes ómnibus*

Al igual que hemos señalado en el ámbito estatal, con este concepto nos referimos a leyes autonómicas que regulan en su articulado diversas materias, de diversos ámbitos jurídicos, administrativos, financieros, etc., y junto a estas incluyen normas tributarias, también de diversos impuestos y temas.

En esta categoría se contabilizan **208 leyes**<sup>790</sup>, distribuidas de la siguiente forma:

---

<sup>789</sup> Debe tenerse presente que en este apartado se han relacionado dos normas que también aparecen como de «contenido tributario definido», pues, por una parte, regulan un aspecto tributario muy concreto, al que se hace referencia en el título de la disposición, pero, por otro lado, establecen también un contenido tributario diverso o difuso, con expresiones tales como «... y otras medidas tributarias». Es el caso de la Ley 1/2011, de 21 de enero, de la Comunidad Autónoma de Canarias, del impuesto sobre las labores del tabaco y otras medidas tributarias; y de la Ley 9/2012, de 29 de noviembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, de tasas y precios públicos de Castilla-La Mancha y otras medidas tributarias. Estas dos leyes se han clasificado, por tanto, en los dos apartados anteriores a la vez, es decir, como «de contenido tributario definido» y como «de contenido tributario diverso». Por consiguiente, el número total de disposiciones «con contenido propiamente Tributario» debe computarse teniendo en cuenta esta duplicidad, lo que arroja un resultado global de 220 disposiciones (136+86-2).

<sup>790</sup> Debe tenerse presente que, entre dichas leyes *ómnibus*, se ha computado una disposición que ya se había clasificado también como «de contenido tributario definido», pues, por una parte, regula un elemento tributario muy concreto, pero también añade disposiciones diversas de otros ámbitos no tributarios. Se trata de la Ley 15/2014, de 4 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Cataluña, del impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas y de fomento del sector audiovisual y la difusión cultural digital. Por consiguiente, el resultado numérico global a computar debe restar esta duplicidad, de forma que la suma de normas «con contenido propiamente Tributario» más las normas «con contenido mixto: leyes *ómnibus*» es igual a 417 (220+198-1).



- Andalucía: 11 disposiciones.
- Aragón: 12 disposiciones.
- Asturias: 15 disposiciones.
- Baleares: 14 disposiciones.
- Canarias: 8 disposiciones.
- Cantabria: 20 disposiciones.
- Castilla y León: 12 disposiciones.
- Castilla-La Mancha: 2 disposiciones.
- Cataluña: 17 disposiciones.
- Extremadura: 8 disposiciones.
- Galicia: 13 disposiciones.
- Madrid: 21 disposiciones.
- Murcia: 14 disposiciones.
- Navarra: 2 disposiciones.
- País Vasco: 0 disposiciones.
- La Rioja: 19 disposiciones.
- Valencia: 20 disposiciones.

*C) Con contenido mixto, principalmente no tributario*

También aquí nos referimos a aquellas leyes que tienen un objeto principalmente no tributario, es decir, pero pueden contener algunas normas tributarias, normalmente relacionadas con aquel objeto de la ley. En cualquier caso, a su posible contenido tributario indirecto o secundario se alude en el título de la disposición. Además, se consideran también de esta categoría a las leyes de presupuestos que incluyen normas tributarias relacionadas normalmente con la ejecución del presupuesto.

El número de disposiciones de esta categoría es de **386 leyes**, distribuidas de la siguiente manera:

- Andalucía: 22 disposiciones.
- Aragón: 23 disposiciones.
- Asturias: 18 disposiciones.
- Baleares: 27 disposiciones.
- Canarias: 26 disposiciones.
- Cantabria: 16 disposiciones.
- Castilla y León: 22 disposiciones.

- Castilla-La Mancha: 21 disposiciones.
- Cataluña: 25 disposiciones.
- Extremadura: 20 disposiciones.
- Galicia: 23 disposiciones.
- Madrid: 18 disposiciones.
- Murcia: 27 disposiciones.
- Navarra: 38 disposiciones.
- País Vasco: 17 disposiciones.
- La Rioja: 19 disposiciones.
- Valencia: 24 disposiciones.

*D) Con contenido tributario «oculto» o «troyanas» (no deducible directamente del título de la disposición)*

Del mismo modo como expresamos en el ámbito estatal, esta polémica categoría también se reproduce en el ámbito autonómico. Son normas que, sin expresar en su título o rúbrica ningún tipo de indicio que indique que contienen aspectos tributarios, regulan sin embargo variados aspectos fiscales. En ocasiones incorporan regulaciones tributarias que pueden estar relacionadas directamente con el contenido general de la ley, pero en otras ocasiones pueden incluir normas tributarias que se refieren a situaciones totalmente ajenas al objeto típico de la ley. Ambos tipos tienen un contenido tributario que denominamos *oculto*, siendo las llamadas *troyanas* las que encierran regulaciones tributarias totalmente extrañas a ese contenido normal o típico de la ley, al que se refiere su rúbrica.

Se clasifican en esta categoría un total de 185 leyes autonómicas, divididas por comunidades de la siguiente manera:

- Andalucía: 11 disposiciones.
- Aragón: 11 disposiciones.
- Asturias: 2 disposiciones.
- Baleares: 8 disposiciones.
- Canarias: 10 disposiciones.
- Cantabria: 12 disposiciones.
- Castilla y León: 11 disposiciones.
- Castilla-La Mancha: 9 disposiciones.
- Cataluña: 20 disposiciones.
- Extremadura: 9 disposiciones.
- Galicia: 11 disposiciones.
- Madrid: 1 disposición.

- Murcia: 6 disposiciones.
- Navarra: 39 disposiciones.
- País Vasco: 9 disposiciones.
- La Rioja: 7 disposiciones.
- Valencia: 9 disposiciones.

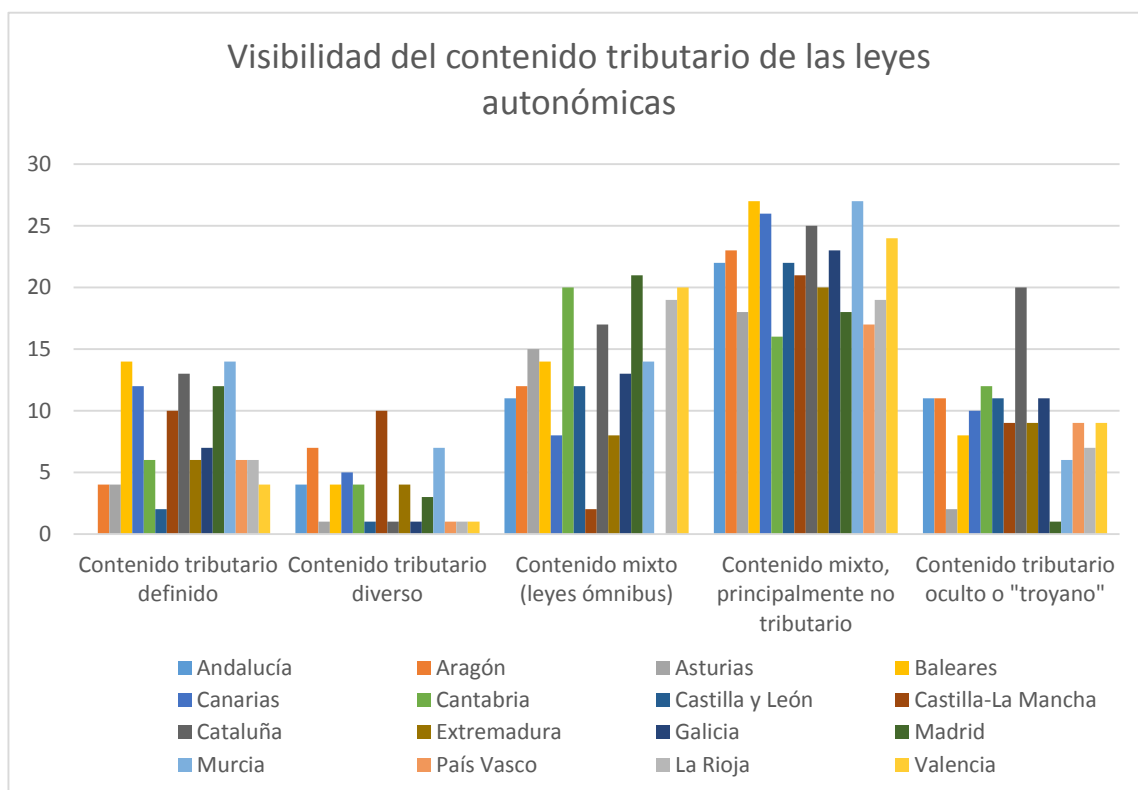
Los datos agrupados de estas clasificaciones son los siguientes:

CC.AA.	Contenido tributario definido	Contenido tributario diverso	Contenido mixto (leyes <i>ómnibus</i> )	Contenido mixto, principalmente no tributario	Contenido tributario <i>oculto o troyano</i>	TOTAL
Andalucía	0	4	11	22	11	48
Aragón	4	7	12	23	11	57
Asturias	4	1	15	18	2	40
Baleares	14	4	14	27	8	67
Canarias	12	5	8	26	10	61
Cantabria	6	4	20	16	12	58
Castilla y León	2	1	12	22	11	48
Castilla-La Mancha	10	10	2	21	9	52
Cataluña	13	1	17	25	20	76
Extremadura	6	4	8	20	9	47
Galicia	7	1	13	23	11	55
Madrid	12	3	21	18	1	54
Murcia	14	7	14	27	6	68
País Vasco	6	1	0	17	9	33
La Rioja	6	1	19	19	7	52
Valencia	4	1	20	24	9	58
TOTAL	120	55	206	348	146	874 <sup>791</sup>
Navarra	51	31	2	38	39	161

(Cuadro VIII.34 Visibilidad del contenido tributario de las leyes autonómicas. 1990 a 2016)

Y la representación gráfica de los mismos (dejando aparte la producción de Navarra, que se incluye en el ámbito foral) quedaría de la siguiente forma:

<sup>791</sup> Hay que recordar que 2 disposiciones han sido clasificadas en varios conceptos a la vez. El resultado total neto es de 872 leyes autonómicas.



(Gráfico 36. Visibilidad del contenido tributario de las leyes autonómicas. 1990 a 2016)

De lo anterior pueden extraerse también varias conclusiones:

Las comunidades autónomas que publican más leyes «con contenido tributario definido», en términos absolutos, han sido Baleares (14 leyes), Murcia (14 leyes) y Cataluña, (13 leyes), aunque también son las de mayor producción legal.

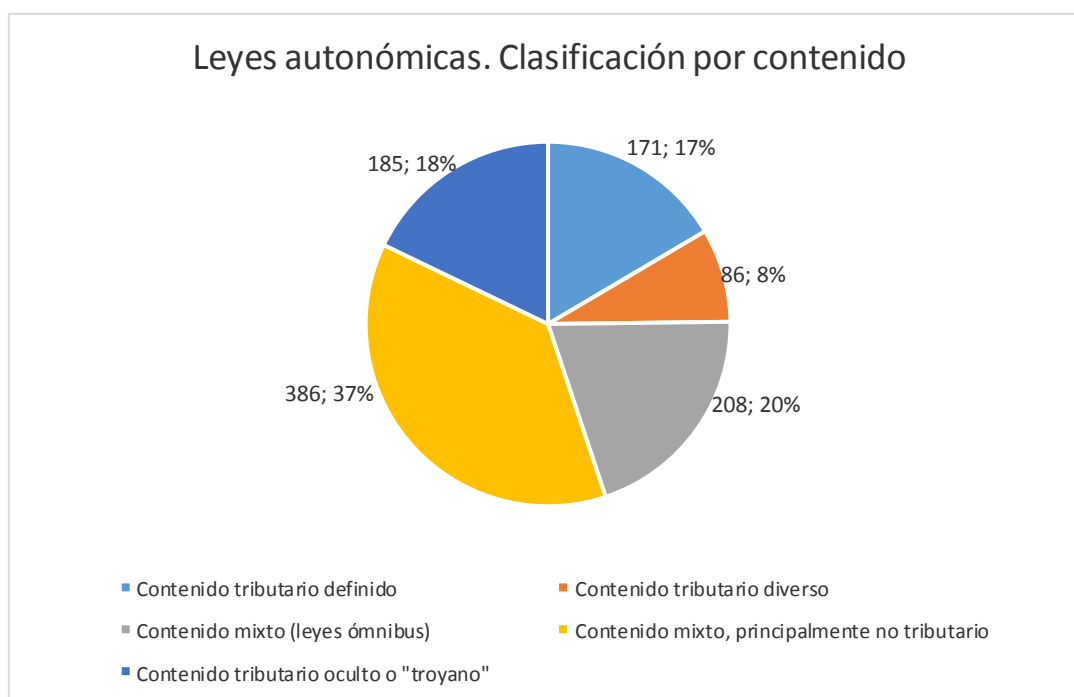
Castilla-La Mancha ha sido la comunidad autónoma con mayor producción de leyes de contenido tributario pero indefinido (10 leyes), sin indicación directa de los tributos o aspectos fiscales afectados.

En la publicación de leyes de contenido mixto, pero con contenido tributario, denominadas normalmente *leyes ómnibus*, destacan Cantabria (20 leyes), Madrid (21 leyes) y Valencia (20 leyes), aunque todas las comunidades se mantienen en niveles elevados de este tipo de leyes. Tan solo Castilla-La Mancha cuenta con una producción escasa de *leyes ómnibus* que regulen diversas materias, tributarias y no tributarias, aunque como acabamos de mencionar, es la que más leyes de contenido tributario no determinado ha aprobado. El País Vasco, como comunidad autónoma, tampoco ha utilizado este tipo de normas, aunque la justificación hay que buscarla en su falta de competencia para regular el sistema tributario general que tienen sus territorios forales.

Por lo que se refiere a la producción de leyes de contenido mixto, pero principalmente no tributario (incluyendo leyes de presupuestos con contenido tributario), destacan nuevamente Baleares (27 leyes), Canarias (26 leyes), Cataluña (25 leyes) y Murcia (27 leyes). Pero hay que mencionar que todas las comunidades autónomas superan las 15 leyes de este tipo cada una. Es, por tanto, la tipología más utilizada, con un total de 348 disposiciones legales (sin contar la producción navarra).

Finalmente, en la producción de leyes con contenido *oculto*, destaca igualmente Cataluña (20 leyes), aunque también superan las 10 leyes de este tipo muchas otras comunidades autónomas (Andalucía, Aragón, Canarias, Cantabria, Castilla y León o Galicia). En el punto opuesto puede citarse a la Comunidad de Madrid, donde sólo se ha detectado una ley que pueda calificarse de contenido tributario *oculto*. El total de leyes de este tipo es de 146 disposiciones, más las 39 de Navarra (en total, 185).

En cualquier caso, vemos que los tipos de leyes más utilizadas, con contenido tributario, son las de contenido mixto, *ómnibus* o no, y las de contenido *oculto*.



(Gráfico 37. Tipo de contenido tributario de las leyes autonómicas. 1990 a 2016)

La producción autonómica con contenido propiamente tributario, definido o indefinido, llega apenas al 25% del total. Por tanto, el 75% de leyes dictadas por las comunidades autónomas son bien de contenido mixto, *ómnibus* (20%) o principalmente no tributarias (37%), o bien de contenido *oculto* o *troyano* (18%).

### 3) Leyes orgánicas

Las leyes orgánicas, por su propia naturaleza y objeto, normalmente no incluirán una regulación típica de figuras o instituciones tributarias, sino que tan solo abordarán aspectos tributarios cuando afecten a los derechos fundamentales.

Así, vemos que de las 56 leyes orgánicas a las que hemos descubierto algún contenido tributario, apenas 5 de ellas tienen un **contenido propiamente tributario** definido en su título, de las cuales 3 se refieren a la distribución de competencias tributarias con los territorios forales del País Vasco y Navarra. Estas leyes orgánicas son:

- LEY ORGÁNICA 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social (BOE de 28 de diciembre de 2012).
- LEY ORGÁNICA 7/2010, de 27 de octubre, de reforma de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del régimen foral de Navarra (BOE de 28 de octubre de 2010 y corrección de erratas de 11 de noviembre, y BON de 28 de octubre de 2010).
- LEY ORGÁNICA 4/2002, de 23 de mayo, complementaria de la Ley por la que se aprueba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (BOE de 24 de mayo de 2002).
- LEY ORGÁNICA 1/2001, de 26 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del régimen foral de Navarra (BOE de 28 de marzo de 2001).
- LEY ORGÁNICA 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social (BOE de 30 de junio de 1995).

También podemos catalogar de leyes orgánicas de **contenido mixto, principalmente no tributario**, pero al que se hace alguna referencia en el título de la disposición, a dos de ellas:

- LEY ORGÁNICA 6/2013, de 14 de noviembre, de creación de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (BOE de 15 de noviembre de 2013).

- LEY ORGÁNICA 10/2015, de 10 de septiembre, por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal (BOE de 11 de septiembre de 2015).

El resto de leyes orgánicas (49) que incorporan algún contenido tributario son de las que hemos categorizado como «**de contenido tributario oculto**»<sup>792</sup>. Aunque la mayoría de ellas se limitan a atribuir o distribuir competencias tributarias a determinados entes o Administraciones públicas, sin un contenido material en la regulación de tributos, no dejamos de encontrarlos, incluso aquí, también con varias leyes orgánicas *troyanas*.

Entre ellas, podemos citar varios casos, por ser los más recientes:

- La LEY ORGÁNICA 1/2016, de 31 de octubre, de reforma de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera (BOE de 1 de noviembre de 2016), modifica el impuesto sobre sociedades, sin mayores indicios en su rúbrica.
- La LEY ORGÁNICA 9/2013, de 20 de diciembre, de control de la deuda comercial en el sector público (BOE de 21 de diciembre de 2013), regula el régimen tributario y aduanero de importaciones de avituallamiento en Canarias a efectos del impuesto general indirecto canario (en adelante, IGIC) y para el impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo; realiza una atribución de competencias normativas al Estado en los tributos cedidos cuando las comunidades autónomas incumplan los compromisos de consolidación fiscal y lleva a cabo también una modificación de tasas.
- La LEY ORGÁNICA 2/2012, de 27 de abril, de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera (BOE de 30 de abril de 2012), establece previsiones para las Haciendas forales, modifica la Ley 22/2009, de financiación de las comunidades autónomas y atribuye a ellas determinadas competencias tributarias, realiza la cesión a las mismas del impuesto sobre hidrocarburos y determina la integración del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos en el impuesto sobre hidrocarburos.
- La LEY ORGÁNICA 6/2011, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando (BOE de 1 de julio de 2011), modifica Ley del IVA y la de impuestos especiales, establece la exclusión del IPSI de Ceuta y Melilla en determinadas situaciones y regula limitaciones en beneficios aduaneros y fiscales para el régimen de viajeros.

---

<sup>792</sup> Puede verse la relación completa de estas leyes orgánicas de contenido *oculto* en el Anexo II.

#### 4) Real decreto-ley

Como establece el artículo 86 CE, *en caso de extraordinaria y urgente necesidad*, se habilita al Gobierno a dictar disposiciones legislativas provisionales, siempre que no afecte a determinados ámbitos, como los derechos y libertades de los ciudadanos regulados en el Título Primero, entre los que se encuentra el deber de contribuir del artículo 31 CE. Es cierto que, como ha señalado el Tribunal Constitucional, esta limitación no puede ser tal que constriña absolutamente el uso de esta herramienta legislativa, pues de una forma u otra cualquier regulación afectaría directa o indirectamente a un derecho fundamental, dada la amplitud general de ámbitos de la vida que abarca el catálogo de derechos y deberes objeto de protección por nuestro texto constitucional.

Sin embargo, ello no debería ser excusa para situarnos en el lado opuesto y utilizar este tipo normativo de forma indiscriminada y prácticamente con carácter constante y periódico.

Como señalamos más arriba, durante el período objeto de estudio (1990-2016), se publicaron 168 disposiciones con rango de real decreto-ley, lo que suponía una media anual de más de 6 normas de este tipo al año. Eran especialmente significativos los años inmediatos a los cambios de color político en el Gobierno, lo que parecía indicar más bien el deseo de cambiar rápidamente lo que conviniese al nuevo programa del Gobierno entrante, que de hacer frente a verdaderas situaciones de extraordinaria y urgente necesidad.

Y por lo que se refiere al ámbito tributario, además, y analizando sintéticamente su contenido, podemos resumirlo de la siguiente manera:

En el período objeto de estudio hemos clasificado **35 normas** con rango de real decreto-ley **con contenido propiamente tributario**<sup>793</sup>, es decir, disposiciones cuyo objeto directo y principal, así establecido además en la rúbrica de las mismas, es materia tributaria.

Por otro lado, hemos calificado de disposiciones **con contenido mixto, principalmente no tributario**, a **7 reales decretos-leyes**, los cuales, aunque se orientan fundamentalmente a regular aspectos de otros ámbitos, aprovechan la ocasión para establecer alguna modificación o insertar alguna regulación de carácter

---

<sup>793</sup> Puede verse la relación de estas disposiciones en el Anexo II.



tributario, ya esté relacionada con las medidas generales adoptadas en otra materia o no lo esté. En cualquier caso, se trata de regulaciones tributarias a las que se hace alguna referencia, siquiera general, en el título del mismo real decreto-ley.

Y finalmente, en la categoría de disposiciones **con contenido tributario oculto**, hemos clasificado **129 reales decretos-leyes**<sup>794</sup>. Es decir, el 75% de los reales decretos-leyes con contenido tributario son de contenido *oculto*. Un grupo importante de ellos establecen beneficios fiscales para las zonas afectadas por inundaciones, sequías, temporales, etc., lo cual justifica en cierta medida estos instrumentos legislativos. Pero en otros muchos se modifica el IRPF, el IVA, el impuesto sobre sociedades, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, o incluso crean tributos nuevos. A título de ejemplo, el Real Decreto-Ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia (BOE de 5 de julio de 2014), modifica el IRPF y el impuesto sobre sociedades y crea el impuesto sobre depósitos en entidades de crédito.

### 5) Real decreto legislativo

En sentido parecido al señalado con respecto a la utilización del real decreto-ley, el uso de los reales decretos legislativos no parece tampoco el más adecuado a su naturaleza. De acuerdo con el artículo 82 CE, la delegación legislativa en el Gobierno puede hacerse sobre materias no reservadas a ley orgánica y otorgarse expresamente mediante una ley de bases cuando su objeto sea la formación de textos articulados o por una ley ordinaria cuando se trate de refundir textos legales.

Así, de los 22 reales decretos legislativos catalogados con contenido tributario, sólo 9 de ellos podemos considerarlos como normas **con contenido propiamente tributario**, y son los siguientes:

- REAL DECRETO LEGISLATIVO 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (BOE de 10 de marzo de 2004 y corrección de errores de 11 de marzo).

---

<sup>794</sup> Puede verse la relación completa de estos Reales Decretos-Leyes de contenido tributario *oculto* en el Anexo II. Junto al título de la disposición se añade en letra cursiva y en color azul un resumen de los tributos o ámbitos fiscales afectados por la norma en cuestión.

- REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (BOE de 11 de marzo de 2004 y corrección de errores de 25 de marzo).
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del catastro inmobiliario (BOE de 8 de marzo de 2004).
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales (BOE de 9 de marzo de 2004 y corrección de errores de 13 de marzo).
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes (BOE de 12 de marzo de 2004).
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/1999, de 23 de diciembre, por el que se adecua la normativa del recurso previsto en el párrafo tercero de la base 9.<sup>a</sup> del Real Decreto-Ley, de 11 de junio de 1929, de bases de puertos, zonas y depósitos francos al sistema tributario vigente (BOE de 28 de diciembre de 1999).
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (BOE de 20 de octubre de 1993).
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 1259/1991, de 2 de agosto, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del impuesto sobre actividades económicas, correspondientes a la actividad ganadera independiente (BOE de 6 de agosto de 1991).
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del impuesto sobre actividades económicas (BOE de 29 de septiembre a 10 de octubre de 1990).

Pero, además de estos, podemos citar otros 13 reales decretos legislativos que hemos considerado como **de contenido tributario oculto**, pues todos establecen normas tributarias, a pesar de que no parecen indicarlo así en su título:

- REAL DECRETO LEGISLATIVO 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de suelo y rehabilitación urbana (BOE de 31 de octubre de 2015), que establece exenciones en el ITP y AJD y en el impuesto sobre incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del mercado de valores (BOE de 24 de

octubre de 2015), que establece el régimen fiscal de las operaciones sobre valores.

- REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2015, de 24 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios (BOE de 25 de julio de 2015), que establece el régimen tributario de esta materia, así como ciertas disposiciones sobre comunicación de información tributaria, y regula tasas en el ámbito sanitario.
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 2/2011, de 5 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante (BOE de 20 de octubre de 2011), que establece y unifica tasas y exenciones, afecta al régimen económico fiscal de Canarias y regula el régimen fiscal de determinados acontecimientos, así como el régimen tributario de Puertos del Estado.
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de auditoría de cuentas (BOE de 2 de julio de 2011), que regula las tasas de auditoría.
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de sociedades de capital (BOE de 3 de julio de 2010), establece medidas fiscales aplicables a la SL nueva empresa y determinados requisitos fiscales y de información tributaria.
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 2/2008, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de suelo (BOE de 26 de junio de 2008), que establece la calificación tributaria a efectos del impuesto sobre incremento del valor de naturaleza urbana de las actuaciones de transformación urbanística.
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 8/2004, de 29 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor (BOE de 5 de noviembre de 2004), que regula los efectos tributarios de las indemnizaciones derivadas de esta normativa.
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 6/2004, de 29 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados (BOE de 5 de noviembre de 2004), que regula el representante a efectos fiscales del régimen de libre prestación de servicios, establece comunicaciones de información tributaria y regula el régimen tributario en libre prestación de servicios.
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 7/2004, de 29 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido del Estatuto Legal del Consorcio de

Compensación de Seguros (BOE de 5 de noviembre de 2004), que establece determinadas exenciones fiscales y el recargo de liquidación de entidades aseguradoras.

- REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones (BOE de 13 de diciembre de 2002), que establece el Régimen fiscal de planes y fondos de pensiones, añade un Régimen transitorio fiscal, modifica el IRPF, establece la sujeción al impuesto sobre sociedades de los fondos de pensiones e incorpora una exención en el ITP y AJD.
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de aguas (BOE de 24 de julio de 2001), que regula el canon de aguas y el canon de vertidos.
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/1992, de 26 de junio, que aprueba el Texto Refundido de la Ley sobre el régimen del suelo y ordenación urbana (BOE de 30 de junio de 1992), que establece la valoración de los polígonos fiscales, una remisión al ITP y AJD a estos efectos, la calificación a efectos del ITP y AJD y del impuesto sobre incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) de las juntas de compensación y de las adjudicaciones de terrenos, así como una previsión sobre los regímenes forales.

## 6) Reglamentos y Directivas UE

También en la producción normativa de la Unión Europea, fundamentalmente en cuanto a reglamentos y directivas, puede establecerse una clasificación general en función de su contenido.

Así, podemos catalogar como normas **con contenido propiamente tributario y aduanero**, 15 reglamentos que afectan al IVA, 19 reglamentos que afectan a los impuestos especiales, 20 reglamentos que establecen normas sobre cooperación administrativa en materia tributaria y 81 reglamentos que regulan aspectos aduaneros<sup>795</sup>.

Tan solo 6 reglamentos tienen un **contenido mixto, principalmente no tributario**, aunque también incorporan alguna norma tributaria, deducida del mismo

---

<sup>795</sup> Algunas de estas normas han sido catalogadas simultáneamente en varias de estas categorías a la vez, pues afectan simultáneamente a varios ámbitos distintos. Por este motivo la suma de todos estos contenidos es superior al resultado neto de reglamentos de la UE con contenido tributario, que es de 129 en total.

título de la norma. Y sólo dos reglamentos podrían calificarse como **de contenido tributario oculto** y de forma tangencial. Estos dos últimos son:

- REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 2016/1963, de 9 de noviembre, DE LA COMISIÓN, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2378 en lo que respecta a los modelos de formularios y régimen lingüístico que deben utilizarse en relación con las Directivas (UE) 2015/2376 y (UE) 2016/881 del Consejo (DOUE L 303, de 10 de noviembre de 2016), que establece ciertas normas de cooperación administrativa en materia tributaria.
- REGLAMENTO (UE) 2016/679, de 27 de abril, DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos) (DOUE L 119, de 4 de mayo de 2016), que establece determinadas limitaciones del uso de los datos personales en el ámbito fiscal.

Lo mismo debemos decir de las directivas. Del total analizado (115), 100 de ellas tienen un contenido propiamente tributario<sup>796</sup>. Tan solo 6 podemos calificarlas de contenido mixto, principalmente no tributario y sólo 9 como de contenido tributario *oculto* y con escasa trascendencia fiscal. Estas últimas serían las siguientes:

- DIRECTIVA 2014/95/UE, de 22 de octubre, DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos (DOUE L 330, de 15 de noviembre de 2014 y corrección de errores en DOUE L 207, de 4 de agosto de 2015), que regula el informe de las empresas multinacionales para que comuniquen a las autoridades tributarias dónde generan sus beneficios y pagan sus impuestos en el mundo.
- DIRECTIVA 2009/65/CE, de 13 de julio, DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (DOUE L 302, de 17 de noviembre de 2009), que establece la información y requisitos fiscales a aportar.

---

<sup>796</sup> Puede verse la relación completa (113 Directivas y 2 propuestas de Directiva) y la clasificación de dichas Directivas, en función de su contenido, en el Anexo II.

- DIRECTIVA 2006/70/CE, de 1 de agosto, DE LA COMISIÓN, por la que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo relativo a la definición de «personas del medio político» y los criterios técnicos aplicables en los procedimientos simplificados de diligencia debida con respecto al cliente así como en lo que atañe a la exención por razones de actividad financiera ocasional o muy limitada (DOUE L 214, de 4 de agosto de 2006), que establece la posibilidad de que los Estados establezcan ventajas o desgravaciones fiscales para los políticos.

Por tanto, podemos llegar a la conclusión de que, en el ámbito europeo, parece respetarse con carácter general la identificación del contenido en la rúbrica de las normas y su correspondencia con el contenido real de las mismas.

## **7) Decreto-ley (autonómico)**

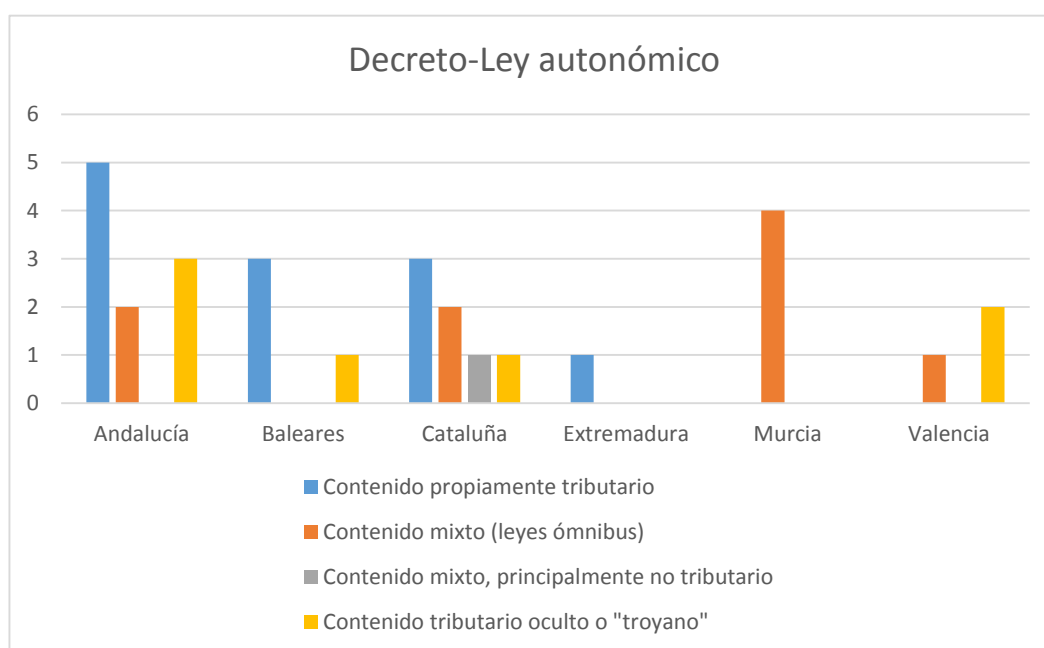
La utilización de este instrumento legislativo por las comunidades autónomas es bastante reciente, y aunque sólo algunas de ellas lo han empleado, comienza a ser usado con cierta agilidad por algunos territorios. Y al igual que en el ámbito estatal, también han copiado sus defectos, muchas veces incorporan normas difusas o incluso de forma *oculta*.

Los datos sobre el contenido de los decretos-leyes autonómicos son los siguientes:

CC.AA.	DECRETO- LEYES (AUTONÓMICO)				TOTAL
	Contenido propriadamente tributario	Contenido mixto (leyes ómnibus)	Contenido mixto, principalmente no tributario	Contenido tributario oculto o troyano	
Andalucía	5	2	0	3	10
Baleares	3	0	0	1	4
Cataluña	3	2	1	1	7
Extremadura	1	0	0	0	1
Murcia	0	4	0	0	4
Valencia	0	1	0	2	3
TOTAL	12	9	1	7	29

(Cuadro VIII.35 Tipo de contenido tributario de los decretos-leyes autonómicos. 1990 a 2016)

Y gráficamente se representan de la siguiente forma:



(Gráfico 38. Tipo de contenido tributario de los decretos-leyes autonómicos. 1990 a 2016)

Como vemos, son pocas las comunidades autónomas que han comenzado a usar este instrumento legislativo, pero las que lo han hecho ya lo emplean con cierta profusión (recordamos que es desde el año 2008 cuando las comunidades autónomas empiezan a usar este tipo normativo). Andalucía, Baleares y Cataluña son las que más lo han hecho, con un contenido tributario claro, aunque no dejan de aprovechar también su uso para introducir normas o modificaciones tributarias de forma menos directa. Murcia, por su lado, ha utilizado este instrumento al modo de ley *ómnibus*, es decir, regulando a la vez diversas materias, entre ellas las tributarias.

## 8) Decretos legislativos (autonómicos)

Los decretos legislativos autonómicos se han utilizado fundamentalmente con el objetivo de refundir la producción autonómica en materia de tributos cedidos o de tributos propios (como por ejemplo, las tasas), que comienzan también a ser numerosas y dispersas.

La mayoría de ellas tienen un contenido propiamente tributario. De los 47 decretos legislativos autonómicos que hemos determinado que tienen algún contenido tributario, 35 de ellos pueden catalogarse como de contenido propiamente tributario. Y 12 de ellos los hemos calificado como de contenido tributario *oculto*, normalmente regulando tasas y cánones o el régimen general de los tributos y la Hacienda autonómica.

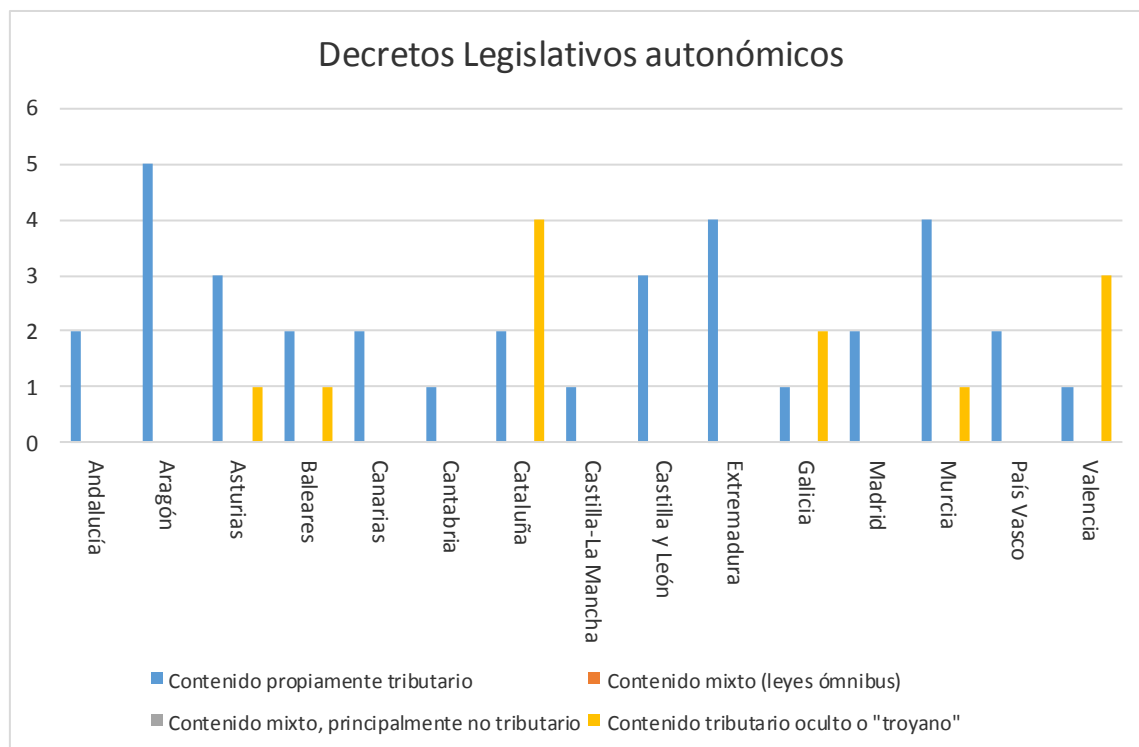
Los datos sobre el contenido de los decretos legislativos autonómicos son los siguientes:

CC.AA.	DECRETO LEGISLATIVO (AUTONÓMICO)				TOTAL
	Contenido propiamente tributario	Contenido mixto (leyes <i>ómnibus</i> )	Contenido mixto, principalmente no tributario	Contenido tributario <i>oculto</i> o <i>troyano</i>	
Andalucía	2	0	0	0	2
Aragón	5	0	0	0	5
Asturias	3	0	0	1	4
Baleares	2	0	0	1	3
Canarias	2	0	0	0	2
Cantabria	1	0	0	0	1
Cataluña	2	0	0	4	6
Castilla-La Mancha	1	0	0	0	1
Castilla y León	3	0	0	0	3
Extremadura	4	0	0	0	4
Galicia	1	0	0	2	3
Madrid	2	0	0	0	2
Murcia	4	0	0	1	5
País Vasco	2	0	0	0	2
Valencia	1	0	0	3	4
TOTAL	35	0	0	12	47

(Cuadro VIII.36 Tipo de contenido tributario de los decretos legislativos autonómicos. 1990 a 2016)



Y la representación gráfica de los mismos sería la siguiente:



(Gráfico 39. Tipo de contenido tributario de los decretos legislativos autonómicos. 1990 a 2016)



## VIII. LA SEGURIDAD JURÍDICA Y LA PRODUCCIÓN NORMATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA

La primera pregunta que surge inmediatamente, a la vista de estos datos, es la de si este modelo de producción normativa es deseable, es sostenible, es buscado por el legislador constitucional, y si se adapta a las pautas, valores y principios que se derivan de nuestra Carta Magna, sobre todo cuando parece, a primera vista, que difícilmente puede darse cumplimiento y satisfacción a los mismos con un sistema como el actual. Porque de los datos recogidos se puede derivar una duda razonablemente fundada, nacida de la casi estricta imposibilidad empírica, de tener un sistema tributario estable, coherente y coordinado, que garantice la seguridad jurídica y por tanto permita conseguir la justicia tributaria en la distribución de los gastos públicos.

LAPORTA SAN MIGUEL<sup>797</sup> habla del descuido general de la legislación de que estamos siendo testigos desde hace algunos años. AGUILÓ REGLA<sup>798</sup> se refiere al «desorden de las fuentes».

El Consejo de Estado de España, en su Memoria del año 1992, dedicaba un apartado a la Seguridad Jurídica, y comenzaba la introducción del mismo señalando que «La Constitución —dice su artículo 9.3.— garantiza la seguridad jurídica, uno de cuyos aspectos fundamentales es el de que todos, tanto los poderes públicos como los ciudadanos, sepan a qué atenerse; lo cual supone, por un lado, un conocimiento cierto de las leyes vigentes y por otro, una cierta estabilidad de las normas y de las situaciones que en ellas se definen. Estas dos circunstancias —certeza y estabilidad de las normas— son muy importantes en un Estado de Derecho, donde no cabe la posibilidad dialéctica de que se viva *sine lege certa, sine iure certo*»<sup>799</sup>.

---

<sup>797</sup> LAPORTA SAN MIGUEL, Francisco Javier. «El deterioro de las leyes», en *Claves de razón práctica*, 142, 2004, p. 30.

<sup>798</sup> AGUILÓ REGLA, Josep. *Teoría general de las fuentes del Derecho (y el orden jurídico)*, cit., p. 40.

<sup>799</sup> Ya venía haciendo el Consejo de Estado referencias al inquietante incremento de la producción normativa, como en el Dictamen del Consejo de Estado del año 1983, apartado 3.1.c), sobre el proceso de elaboración de las disposiciones de carácter general, en el que observaba que «por el progresivo número y dispersión de las normas jurídicas, se percibe con creciente intensidad la necesidad de realizar un esfuerzo para dar estricto cumplimiento al artículo 129.3 de la Ley de procedimiento administrativo, tanto en lo que concierne a la elaboración de la tabla de vigencias de disposiciones anteriores sobre la misma materia, como en lo que se refiere a la expresa consignación de las que han de quedar total o parcialmente derogadas con la entrada en vigor de la nueva disposición proyectada.

Tal prescripción legal es de las más certeras y directamente concebidas para racionalizar el propio proceso de producción de normas, de manera que su proliferación sea correlativa a la existencia de las previsiones necesarias para lograr la máxima claridad y certidumbre en la determinación del Derecho vigente. No sería difícil citar, a título de ejemplo, algunos sectores normativos especialmente caracterizados por la maraña de disposiciones existentes, por la sistemática utilización de la cláusula general derogatoria de cuantas anteriores se opongan a cada una de las que se dictan y por el consiguiente alto grado de inseguridad y complicación que de ello se deriva». También en parecidos términos se pronuncia el Dictamen del Consejo de Estado de 1990.

Esto lo afirmaba el Consejo de Estado en un año (1992) en el que todavía no había comenzado la escalada en la producción legislativa que, de forma paradójica, se produjo en los años siguientes, coincidiendo con la asunción autonómica de mayores competencias normativas en el ámbito tributario<sup>800</sup> y casi en todos los demás.

20 años después, esta referencia ha desaparecido en la Memoria del Consejo de Estado de 2012-2013, quizás asumiendo la imposibilidad de alcanzar aquel ideal. Y reflejo de ello son las palabras de la consejera Ana Palacio Vallelersundi, en la toma de posesión del cargo, que expresa su inquietud ante las causas que erosionan la coherencia interna de nuestro ordenamiento, desde aspectos lingüísticos —por la irrupción de vocabulario tecnológico, por ejemplo—, hasta aspectos formales de técnica legislativa —como el uso abusivo de las leyes *ómnibus*—. Muy particular atención merece en esta enumeración, por más que se trate de un lugar común, la proliferación y opacidad de las reglas jurídicas, haciendo referencia al artículo cinco de la Declaración de 1789, que establecía que «*la loi n'a le droit de défendre que les actions nuisibles à la société*», advirtiéndole ya de que una excesiva proliferación regulatoria podría constituir una intromisión en la libertad individual. Igualmente son de recordar, ya entrado el siglo XX, las jugosas reflexiones de Carl Schmitt sobre «la legislación motorizada», calificativo aplicado a actuaciones que hoy se nos antojan muy moderadas. A esta fragilización del sistema contribuye, de modo importante, la multiplicación de las fuentes.

A la vista de lo anterior, fácilmente trasladable a la descripción de la producción normativa en materia tributaria en España, es el objetivo fundamental de este estudio analizar cómo dicha producción, con todas sus características y vertientes, puede influir, adaptarse y tener cabida en el ordenamiento global y estar de acuerdo con los principios que lo deben inspirar y sustentar. GARCÍA NOVOA recalca en su estudio sobre la seguridad jurídica en el ámbito tributario los problemas de la sobreproducción normativa<sup>801</sup>. Y la pregunta que tratamos de contestar es la de los posibles límites a dicha superproducción y si pueden establecerse reglas al respecto.

Refiriéndose en general al ordenamiento jurídico en su conjunto, la doctrina ya ha dado muestras de preocupación sobre la situación actual. GARCÍA-ESCUDERO habla de «complejidad y consecuente oscuridad del ordenamiento jurídico, la dificultad para conocer las normas vigentes y localizar el Derecho aplicable en un maremágnum

---

<sup>800</sup> Sobre este tema, SANCHEZ PEDROCHE, José Andrés. «La regulación autonómica de los tributos cedidos. Posibles mejoras o ampliaciones en la atribución de competencias normativas a las comunidades autónomas». En *Estudios jurídicos sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2003.

<sup>801</sup> Sobre la seguridad jurídica y la materia tributaria, GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, cit.

ingobernable de leyes, que lesionan obviamente la seguridad jurídica»<sup>802</sup>. ZARRALUQUI SÁNCHEZ-EZNARRIAGA<sup>803</sup> habla del bosque legislativo en el que parece que el legislador oculta la ley, que sitúa al ordenamiento jurídico bajo camuflaje<sup>804</sup>. A ello se refiere SEMPERE NAVARRO<sup>805</sup> como «el escondite jurídico».

RUBIO LLORENTE<sup>806</sup> mostraba la «degradación técnica de las leyes» como consecuencia casi necesaria del exceso de producción normativa. Para PENDÁS<sup>807</sup>, el ímpetu legiferante del Estado del bienestar arrasa con las formas solemnes y maltrata los contenidos, siendo la dispersión normativa causa de vulneración de la seguridad jurídica.

La idea de la ley, como regulación general y sistemática, rehabilitada a partir de la Revolución francesa, supuso la liberación del pueblo del complejo sistema de servidumbres, lazos, limitaciones, privilegios y fueros del Antiguo Régimen, con su caótica multiplicidad de poderes diversos. El Derecho público se asentó así sobre el principio de legalidad, como «imperio de la ley», según el cual toda posible acción del Estado se encuentra limitada por la ley, una ley escrita, concisa y accesible, generadora de un espacio organizado y seguro de libertad.

Pero este principio ha sufrido una expansión desmesurada, que lo ha afectado gravemente, debido a diversos factores, entre los que se encuentra, como señala GARCÍA DE ENTERRÍA<sup>808</sup>, su desvalorización, derivada de la inflación desmedida de las leyes, como consecuencia de su multiplicación incontenible, acompañada de un desarrollo desbocado de normas reglamentarias. Nos encontramos con una marea incontenible de leyes y reglamentos en estado de perpetua ebullición y cambio frenético. Se ha establecido una tendencia natural en el Estado a reglamentarlo todo, de forma que el individuo es incapaz de conocer qué establece la ley y qué se espera de él, y se siente como el personaje de KAFKA<sup>809</sup>, reo de no se sabe qué posibles

<sup>802</sup> GARCÍA-ESCUADERO MÁRQUEZ, Piedad. *Técnica legislativa y seguridad jurídica...*, cit., p. 50.

<sup>803</sup> ZARRALUQUI SÁNCHEZ-EZNARRIAGA, Luis. «El bosque legislativo», cit., pp. 25 y ss.

<sup>804</sup> ZARRALUQUI SÁNCHEZ-EZNARRIAGA, Luis. «El ordenamiento jurídico bajo camuflaje», en *Revista del Consejo General de la Abogacía española*, 2008, 49.

<sup>805</sup> SEMPERE NAVARRO, Antonio Vicente. «El escondite jurídico», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 2008, 746. LAVILLA ALSINA, Landelino, habla de «Buenos y malos usos en la creación de las normas jurídicas», en *Anales de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, año 2002, 32.

<sup>806</sup> RUBIO LLORENTE, Francisco. «El papel del Consejo de Estado en el control de calidad técnica de las normas», cit., p. 24: «Degradación más que de la técnica, del rigor con que deben elaborarse las disposiciones de carácter general», «defecto que es una secuela casi inevitable del exceso de producción: a mayor producción, menor calidad. Esta degradación repercute en la seguridad jurídica, porque no se sabe con certeza cuáles son las normas que están vigentes, porque es muy difícil localizarlas y porque, aun teniéndolas a mano, no se entienden».

<sup>807</sup> PENDÁS GARCÍA, Benigno. *Democracias inquietas. Una defensa activa de la España constitucional*. Cap. 1.4., Nobel. Oviedo, 2015.

<sup>808</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Justicia y Seguridad Jurídica en un mundo de leyes desbocadas*, cit., pp. 47-48.

<sup>809</sup> KAFKA, Franz. *El Proceso*. Trad. José Rafael Hernández Arias, Valdemar, reed., Madrid, 2016.

delitos. Esta multiplicación incontenible de las leyes afecta a un valor sustancial de la vida humana, como es la seguridad jurídica. Como remarcó ORTEGA Y GASSET, esta legislación incontinente trae consigo que el individuo no pueda proyectar su vida, por lo que le desencaja de sí mismo, le impide ser<sup>810</sup>.

SÁNCHEZ ÁLVAREZ<sup>811</sup> se refiere a los efectos causados por un legislador compulsivo en el principio constitucional de seguridad jurídica, amparándose en coyunturas socioeconómicas desfavorables que parecen cuestionar o relativizar un buen número de conceptos jurídicos, como la seguridad jurídica.

En el ámbito tributario se añade la complejidad del sistema de fuentes (estatales, autonómicas, locales, europeas, internacionales), la dificultad técnica propia de la materia, la velocidad de los cambios, que impiden asentar una doctrina técnica, administrativa, jurisdiccional y constitucional, que ayude a hacer más inteligibles las leyes y normas y superar esa dificultad, los defectos de técnica normativa, que además de la complicación del lenguaje usado, se cifran en determinadas prácticas a desterrar (como el uso de normas *troyanas*, las leyes *ómnibus*, o leyes *escoba*<sup>812</sup>, la consciente indefinición de conceptos cuya interpretación se desvía a circulares, instrucciones administrativas y criterios de los órganos administrativos, expresados de manera más o menos formal, etc.) e, indudablemente, la necesidad lógica de adaptar rápidamente la normativa vigente a los cambios sociales, para luchar eficazmente contra la evasión y el fraude fiscal. Así, de la utopía *rousseauniana* de las nuevas leyes generadoras de libertad, se ha pasado a la servidumbre de un intrincado sistema normativo tributario, dominado por sus severos aplicadores, cuya propia interpretación de las normas del sistema es la que, en última instancia, es tenida en cuenta. Resulta significativo que los propios jueces y magistrados carezcan de una formación específica en materia tributaria, ni exista una especialización jurisdiccional en este ámbito, pese a la indudable trascendencia de la materia tributaria, que a todo ciudadano y persona afecta.

Recordamos que el artículo 9 LGT, Ley 58/2003 de 17 de diciembre, establece que «las leyes y los reglamentos que contengan normas tributarias deberán mencionarlo expresamente en su título y en la rúbrica de los artículos correspondientes». Sin

---

<sup>810</sup> ORTEGA Y GASSET, José. *Obras completas*. Alianza Editorial. Madrid, 1983. p. 688. Estas palabras se enmarcan en la conferencia que pronunció en 1953 en Darmstadt sobre «Individuo y Organización», en la que censuraba el creciente paternalismo de la sociedad contemporánea.

<sup>811</sup> SÁNCHEZ ÁLVAREZ, Eduardo. «Efectos causados por un legislador compulsivo en el principio constitucional de seguridad jurídica. El ejemplo de las amplificadas tasas judiciales», en *Estudios de Deusto*, julio-diciembre 2013, pp. 297.

<sup>812</sup> Así se ha denominado también a las «leyes de acompañamiento»: LUNA SERRANO, Agustín. *La seguridad jurídica y las verdades oficiales del Derecho*, cit., p. 112.

embargo, este mandato es sistemáticamente incumplido, como hemos expresado en los datos analizados (p. ej. 237 leyes estatales con contenido tributario *oculto*).

El incontrolable ritmo del cambio legislativo parece apoyarse en la idea de que las leyes son capaces de resolver todos los problemas que la cambiante sociedad plantea. Pero, como expresaba el abogado del Estado en la STC 46/1990, de 15 de marzo (ponente Vicente Gimeno Sendra), Antecedente 2.e), «a una noción correcta de ordenamiento jurídico es inherente su carácter evolutivo, pero esta evolución ha de producirse dentro de una continuidad. Quiere con ello decirse que lo que contraviene a la seguridad jurídica en el aspecto de certeza y confianza derivado de la continuidad y ordenada evolución del ordenamiento, es que la *lex posterior* pretenda regular una situación como si la *lex prior* no hubiera existido, es decir, con una privación retroactiva absoluta de la eficacia constitutiva de la norma anterior; privación tan absoluta que pretenda lograr una situación igual a la que se habría producido si nunca se hubiera dictado la *lex prior*. Pero esta utópica reversibilidad perfecta está prohibida por la seguridad jurídica, ya que, si se le concediera derecho a existir, quedaría radicalmente desprotegida la confianza en el ordenamiento. Nadie podría tener la más mínima seguridad —al tomar una decisión confiando en lo que la ley vigente prescribe en ese momento— de que el legislador posterior no la nulificaría condenándola retroactivamente al más completo no ser, a la absoluta irrelevancia. En este sentido, podría decirse que también en la sucesión de normas debe operar, como exigencia mínima de la seguridad jurídica, la vieja regla *facta pro infectis haberi non possunt* («lo hecho no puede considerarse como si no hubiera sido hecho»). Y, sin embargo, en materia tributaria esa *nulificación* de las leyes anteriores es práctica constante.

A ello se añaden otros factores, como los derivados del propio sistema político vigente, en el que cada nuevo partido en el poder pretende cambiar gran parte de lo hecho por el anterior, en una dinámica infinita que aboca una producción normativa continuamente nueva y reformada, correctora y derogatoria de la anterior. Tampoco el proceso de elaboración normativa es ajeno a esta situación, sobre todo en el ámbito tributario, donde se parte de las ideas, necesidades y deseos de los gabinetes administrativos y burocráticos (si la preparación de los jueces en materia tributaria es escasa, la de los parlamentarios que aprueban las leyes es generalmente inferior, limitándose a la aprobación de las normas preparadas por los técnicos departamentales), que sirven muchas veces a su propia dinámica y al genérico interés por tapar huecos al fraude y la evasión fiscal, pero sin una adecuada reflexión jurídica sobre el mejor modo de llevarlo a cabo, ni sobre las consecuencias de la acción legislativa, dirigida desde la Administración. Es la Administración la que, en la práctica, produce la legislación y demás normativa de carácter tributario. En todos los

países se ha producido el fenómeno al que se refiere TUR ARSINA<sup>813</sup>, de la «preeminencia del Ejecutivo en la elaboración de las leyes», mucho más profundo en el ámbito tributario, debido al carácter especialmente técnico de la materia y al hecho de que el sujeto activo de los tributos es la propia Administración, lo que deriva en la paradoja de que la Administración tributaria resulta a la vez legislador, juez y parte. Una Administración que, en el ámbito tributario, se ha dividido además con tantas cabezas como la hidra, y contra la que el hercúleo intérprete constitucional tampoco parece tener armas suficientes para hacerle frente.

Dado que la producción normativa analizada se ha centrado en la producción positiva de normas, en sus diferentes ámbitos materiales y territoriales, desde las normas y leyes de rango superior hasta las inferiores y las que pueden incluso estar bordeando el concepto mismo de disposición de carácter general, la citada contraposición y contrastación sólo queda hacerla con la norma superior, la constitución y los principios y valores que la inspiran y que, según ella, deben inspirar e integrar el resto del ordenamiento jurídico.

La enorme producción normativa influye sin duda en la seguridad jurídica y en la propia función jurisdiccional. Dejando de lado la escasísima preparación especializada de jueces y magistrados (en España no se exige ni un solo tema de Derecho financiero y tributario en el programa de la oposición de entrada al cuerpo de jueces y fiscales) y la falta de una jurisdicción especial en esta materia, por otro lado tan necesaria, la inseguridad jurídica creada por la desbordada y desorbitada producción normativa en materia tributaria hace que la aplicación de la justicia en el ejercicio de la jurisdicción se vea muy comprometida, por no decir difícilmente alcanzable.

Los problemas de técnica legislativa no deben circunscribirse única y exclusivamente a la cuestión de la calidad de las leyes, sino también, y en gran medida, a la de la cantidad de las mismas, que incide gravemente en una adecuada seguridad jurídica, no tanto de las normas en particular, que individualmente consideradas y atendiendo a los criterios sentados por el máximo intérprete constitucional la mayoría de ellas podrían superar suficientemente, sino del propio sistema en su conjunto.

La exigencia de que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse, que se deriva de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad, según la doctrina constitucional (SSTC 76/1990, de 26 de abril, y 150/1990, de 4 de octubre, ponente Jesús Leguina Villa, FJ 8.º, en ambos casos),

---

<sup>813</sup> TUR ARSINA, Rosario. 2009, Valencia. «Técnica normativa, formas de gobierno y sistemas jurídicos», en *Revista española de la función consultiva*, n.º 11, enero-junio 2009, pp. 103-131.



implica fundamentalmente que los ciudadanos sepan qué normas son aplicables y qué normas pueden ser aplicables por los poderes públicos.

Hemos dicho que es en la vertiente objetiva de la seguridad jurídica (la que hace referencia a la certeza del Derecho aplicable), en donde debe incardinarse el control de la producción normativa, en el ámbito tributario, desde el punto de vista constitucional. Pero, debemos ser conscientes de que los aspectos de la seguridad jurídica derivados de su vertiente subjetiva (la previsibilidad y confianza de los ciudadanos en cuál será la actuación de los poderes públicos), afecta indudablemente también a un posible control de la producción normativa, pues qué duda cabe que una producción incontrolable, inabarcable y desmedida harán quebrar la confianza legítima de los ciudadanos en cuál será la posible actuación de los poderes públicos en la aplicación de ese Derecho.

Y parece muy difícil que una producción normativa constante, masiva, en permanente cambio y modificación, inconexa y disgregada, permita a los ciudadanos que pretendan realizar cualquier actividad, empresarial o no, planificar a medio plazo las consecuencias tributarias de sus actos. En el caso de las actividades empresariales con mucho más motivo, puesto que la programación y planificación de cualquier empresa económica, empresarial o profesional, se debe hacer con una proyección plurianual, a medio o largo plazo, siendo en la actualidad prácticamente imposible prever las circunstancias tributarias que van a rodear a aquella en apenas unos años. Es muy difícil, por tanto, que una producción normativa como la actual no incurra por sí misma en estas situaciones contrarias a la seguridad jurídica, puesto que, ineludiblemente, afectará de hecho, sin duda, a situaciones «jurídicamente agotadas», en cuanto no consideramos posible que no lo haga, de una u otra forma, una producción media anual de, aproximadamente, 115 disposiciones normativas con rango legal y superior<sup>814</sup>.

En cualquier caso, parece muy dificultoso que una producción normativa constante, masiva, inconexa y disgregada no incurra por sí misma en estas situaciones, puesto que, ineludiblemente, afectará de hecho, sin duda, a situaciones «jurídicamente agotadas», en cuanto no consideramos posible que una producción media anual de, aproximadamente, 115 disposiciones normativas con rango legal y superior, con contenido tributario, no lo haga. Podemos afirmar, por tanto, que el cambio por el

---

<sup>814</sup> Esta media anual (114,15) se refiere al período analizado de 1990 a 2016, que resulta de la adición de la media anual de disposiciones de rango legal de los territorios de régimen común, estatal más autonómicos (67,65), más la media anual de la producción de los territorios forales (37,04), más la media anual de reglamentos y directivas de la Unión Europea, en cuanto normas de rango superior (11,78), y abundando en ello, debemos matizar que la media entre el período 2005-2016, es decir, en la última década, es bastante superior a 115.

cambio, imprevisible e injustificado, no es constitucional, por vulnerador de la seguridad jurídica.

Del mismo modo, una producción normativa que abusa de la introducción de normas fiscales, mediante la incorporación de modificaciones tributarias en disposiciones adicionales, transitorias, finales o en diversas partes del articulado, de cualquier tipo de leyes, reales decretos o normas de cualquier rango, no dirigidas por sí derechamente a regular tributos, incurre en el mismo defecto que la propia Constitución trata de evitar al impedir que una ley de presupuestos pueda modificar tributos si una ley tributaria sustantiva no lo permite, abordando así una regulación indirecta y no frontal del sistema tributario que no quiere nuestro constituyente.

Las luchas de los partidos políticos y la presión de los grupos sociales y su actitud frente a las leyes aprobadas por los grupos opuestos, derivan en una desvalorización y menosprecio de la ley, que se traslada al resto de los ciudadanos, que ven cambiar las reglas de juego constantemente, aparecer unas leyes, cambiar su interpretación, modificarlas y derogarlas sin motivos o causas realmente justificadoras o motivación suficiente, constituyendo así todo ello un estímulo a la evasión y el fraude fiscal que la propia ley trata de evitar.

Este factor afecta en gran medida al ámbito tributario y a su ingente producción normativa, lo que debiera ser objeto de seria consideración por parte de los poderes públicos. Debe considerarse así la llamada «decisión prelegislativa: la necesidad de legislar», como señala GARCÍA-ESCUDERO<sup>815</sup>, partiendo de varias premisas antes de proceder a cualquier cambio normativo, como son la razonabilidad del Derecho vigente, y determinar y sopesar las ventajas e inconvenientes de toda nueva regulación. Todo ello haría quizás que nos dotásemos de sistemas jurídicos más abarcables y comprensibles.

Efectivamente, la doctrina se muestra muy crítica con el sistema de producción normativa que impera en la actualidad con propuestas de control legislativo y reglamentario que ponga coto al desbordamiento continuo de los márgenes en los que debería encauzarse la producción normativa.

El actual sistema de producción normativa, que se ha calificado como «el ordenamiento desordenado»<sup>816</sup>, se ha caracterizado por la proliferación de normas<sup>817</sup>

---

<sup>815</sup> GARCÍA-ESCUDERO MÁRQUEZ, Piedad. *Técnica legislativa y seguridad jurídica...*, cit., pp. 93-97.

<sup>816</sup> ASTARLOA, Ignacio (coord.). *Memento Práctico. Técnica Normativa. 2016-2017*. Francis Lefebvre. Madrid, 2015, pp. 15-18.

<sup>817</sup> A ello se refiere MENÉNDEZ MENÉNDEZ, Aurelio. *La proliferación legislativa: un desafío para el Estado de Derecho*, cit.

extraordinaria y desmedida, el innumerable abanico en la tipología de las normas y en los órganos de los que pueden emanar, la creciente voluminosidad de las mismas, aderezada por su falta de homogeneidad, la parcialidad de la regulación, el casuismo y la singularidad, la especialización y el tecnicismo creciente, los cambios normativos constantes, y la deficiente utilización del lenguaje con sus correspondientes incorrecciones léxicas y gramaticales.

GARCÍA DE ENTERRÍA<sup>818</sup> aludía en el año 1999 a «un mundo de leyes desbocadas» en el que los principios de legalidad y reserva de la ley, como expresión de la voluntad popular y garantía de libertad y seguridad frente a los abusos de los sistemas absolutistas del Antiguo Régimen, se han visto superados por la perpetua ebullición de normas y la marea incontenible de leyes y reglamentos, en frenético cambio y modificación. Casi veinte años después, el proceso incluso se ha acelerado. Ello provoca sin duda un efecto negativo sobre la seguridad jurídica, incrementado por distintos elementos, como el fenómeno de las denominadas *leyes ómnibus*. Se ha pasado de las leyes generales, con pretensión de permanencia y regulación abstracta, al reinado de las leyes especiales, de las leyes medida y de las leyes ocasionales, para afrontar casos muy concretos o problemas ocasionales y particulares. Frente a esta situación, recordaba GARCÍA DE ENTERRÍA la obligación de establecer una tabla de vigencias y derogaciones para cada nueva modificación, que imponía la Ley de procedimiento administrativo de 1958, luego derogada por la Ley del Gobierno (Ley 50/1997, de 27 de noviembre), y las distintas alternativas que va ofreciendo el Derecho comparado, afectado también por los mismos males, como las compilaciones de leyes y jurisprudencia de Estados Unidos (*Restatements*) o los catálogos de rúbricas normativas fijas (*U.S. Code* y *Code of Federal Regulations*), que aun careciendo del valor de ley, sistematizan las leyes presentándolas en un cuadro ordenado, de forma que se ofrece certidumbre y seguridad jurídica al sistema legal. Destaca también el nuevo proceso codificador, con valor de ley, que se ha emprendido en Francia, o las codificaciones sectoriales y textos consolidados de la Unión Europea, aunque sin valor normativo. En España, la Comisión General de Codificación, creada en 1843, y reorganizada más recientemente por el Real Decreto 160/1997, de 7 de febrero, por el que se aprueban los Estatutos de la Comisión General de Codificación y por el Real Decreto 845/2015, de 28 de septiembre, por el que se aprueban los Estatutos de la Comisión General de Codificación, tiene meramente unas funciones de asesoramiento en la preparación de las tareas legislativas del Ministerio de Justicia y del Gobierno, pero no es aprovechada como un instrumento que permita sistematizar el ordenamiento legal, aportando valor normativo mediante una codificación «en tiempo real», sin suspender el proceso de innovación normativa permanente que la

---

<sup>818</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Justicia y Seguridad Jurídica...*, cit. p. 47.

sociedad actual impone. Para CAZORLA PRIETO<sup>819</sup> la codificación puede usarse como herramienta promotora de la seguridad jurídica.

Por otro lado, es en el ordenamiento administrativo donde más profundamente se ve la quiebra de la seguridad jurídica y la petrificación formal de los principios de legalidad y de reserva de ley. Es en este ámbito donde la cuestión de la certeza en la creación del Derecho es especialmente significativa, dadas las especiales características de esta esfera. Son el Ejecutivo y la Administración los que, en la práctica, preparan toda la nueva legislación, hurtando al legislativo su competencia material, que queda muchas veces limitada a un mero papel de tramitador formal de las normas, dejando en cuestión el contenido esencial de la democracia parlamentaria, sobre todo en el ámbito del Derecho tributario. Pone de manifiesto CASTILLO BLANCO<sup>820</sup> el incremento normativo desbordado, acompañado por la degradación de las normas y la creciente utilización de conceptos jurídicos indeterminados, que se ha producido en varias direcciones: en primer lugar, por la proliferación de actores en la creación de las normas (internacionales, nacionales, territoriales, institucionales y reguladores independientes); y, en segundo lugar, por la extensión y multiplicación de las mismas.

Para tratar de atajar en cierta medida los efectos incontrolados de este sistema de producción normativa, en España se ha emprendido, inicialmente desde la propia Administración, también afectada en definitiva por el caos regulatorio, un proceso de racionalización en el proceso de elaboración de las normas, sobre todo en el ámbito administrativo y de normas inferiores. Así, la Resolución de 28 de julio de 2005, del Ministerio de la Presidencia, de la Subsecretaría, por la que se da publicidad al Acuerdo del Consejo de Ministros, de 22 de julio de 2005, por el que se aprueban las directrices de técnica normativa (BOE de 29 de julio de 2005), trata de establecer unas pautas y normas para la elaboración y aprobación de normas reglamentarias en el ámbito estatal.

Por otro lado, el Real Decreto 1083/2009, de 3 de julio, por el que se regula la memoria del análisis de impacto normativo (BOE de 18 de julio de 2009), establece la obligatoriedad de realizar un control en la producción de normas, como prioridad para mejorar su calidad y favorecer la competitividad y la creación de empleo, «independientemente del fin último que debe cumplir toda norma, que no es otro que el de **garantizar la seguridad jurídica** de los ciudadanos como destinatarios finales de la misma» (Exposición de Motivos). Se seguía así la senda marcada desde la Unión

---

<sup>819</sup> CAZORLA PRIETO, Luis María. *Codificación contemporánea y técnica legislativa*. Aranzadi. Cizur Menor, Navarra, 1999, p. 58.

<sup>820</sup> CASTILLO BLANCO, Federico A. «El principio de seguridad jurídica...», cit. pp. 61-62.

Europea con el Acuerdo interinstitucional del Parlamento, el Consejo y la Comisión, «Legislar mejor», 2003/C 321/01, y la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo, de 16 de marzo de 2005, «Legislar mejor para potenciar el crecimiento y el empleo en la Unión Europea», en la que la Comisión recomendaba que todos los Estados miembros estableciesen estrategias para legislar mejor y, en particular, sistemas nacionales de evaluación de impacto que permitiesen determinar las consecuencias económicas, sociales y medioambientales de una norma, así como las estructuras de apoyo adaptadas a sus circunstancias nacionales.

Esta tendencia se ha plasmado recientemente en la LPACAP y en la LRJSP, que incorporan los principales aspectos establecidos por las normas anteriormente citadas, estableciendo una amplia regulación general de la iniciativa legislativa y unos principios de buena regulación. Esta nueva regulación no se limita ya a la potestad reglamentaria, sino que abarca igualmente la elaboración de los anteproyectos y proyectos de ley, que correspondan al Gobierno y sirve de guía igualmente a todas las administraciones públicas.

Los **principios de buena regulación** que establece la LPACAP (art. 129.1) son los siguientes:

- **Necesidad y eficacia.** En virtud de los principios de necesidad y eficacia, la iniciativa normativa debe estar justificada por una razón de interés general, basarse en una identificación clara de los fines perseguidos y ser el instrumento más adecuado para garantizar su consecución (art. 129.2 LPACAP).
- **Proporcionalidad.** En virtud del principio de proporcionalidad, la iniciativa que se proponga deberá contener la regulación imprescindible para atender la necesidad a cubrir con la norma, tras constatar que no existen otras medidas menos restrictivas de derechos, o que impongan menos obligaciones a los destinatarios (art. 129.3 LPACAP).
- **Seguridad jurídica.** Es este principio, curiosamente, el que mayor desarrollo alcanza en la propia LPACAP (art. 129.4). Así, se dice que, a fin de garantizar el principio de seguridad jurídica, la iniciativa normativa se ejercerá de manera coherente con el resto del ordenamiento jurídico, nacional y de la Unión Europea, para generar un marco normativo estable, predecible, integrado, claro y de certidumbre, que facilite su conocimiento y comprensión y, en consecuencia, la actuación y toma de decisiones de las personas y empresas.

Cuando en materia de procedimiento administrativo la iniciativa normativa establezca trámites adicionales o distintos a los contemplados en esta ley, estos deberán ser justificados atendiendo a la singularidad de la materia o a los fines perseguidos por la propuesta.

Las habilitaciones para el desarrollo reglamentario de una ley serán conferidas, con carácter general, al Gobierno o Consejo de Gobierno respectivo. La atribución directa a los titulares de los departamentos ministeriales o de las consejerías del Gobierno, o a otros órganos dependientes o subordinados de ellos, tendrá carácter excepcional y deberá justificarse en la ley habilitante.

Las leyes podrán habilitar directamente a autoridades independientes u otros organismos que tengan atribuida esta potestad para aprobar normas en desarrollo o aplicación de las mismas, cuando la naturaleza de la materia así lo exija.

- **Transparencia.** En aplicación del principio de transparencia, las Administraciones públicas posibilitarán el acceso sencillo, universal y actualizado a la normativa en vigor y los documentos propios de su proceso de elaboración, en los términos establecidos en el artículo 7 de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno; definirán claramente los objetivos de las iniciativas normativas y su justificación en el preámbulo o exposición de motivos; y posibilitarán que los potenciales destinatarios tengan una participación activa en la elaboración de las normas (art. 129.5 LPACAP).
- **Eficiencia.** En aplicación del principio de eficiencia, la iniciativa normativa debe evitar cargas administrativas innecesarias o accesorias y racionalizar, en su aplicación, la gestión de los recursos públicos (art. 129.6 LPACAP).

Finalmente, el art. 129.7 LPACAP termina diciendo que cuando la iniciativa normativa afecte a los gastos o ingresos públicos presentes o futuros, se deberán cuantificar y valorar sus repercusiones y efectos, y supeditarse al cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

Igualmente, el art. 130.2 LPACAP recuerda que las administraciones públicas promoverán la aplicación de los principios de buena regulación y cooperarán para promocionar el análisis económico en la elaboración de las normas y, en particular, para evitar la introducción de restricciones injustificadas o desproporcionadas a la actividad económica.

Se establecen en estas nuevas normas, asimismo, dos instrumentos que deben contribuir a fortalecer la seguridad jurídica y dar coherencia al sistema jurídico. En

primer lugar, el denominado **Plan Anual Normativo** (art. 132 LPACAP), en el que se incluirán todas las iniciativas tanto reglamentarias como legislativas, que se pretendan llevar a cabo en cada año; y, en segundo lugar, la **Memoria del Análisis de Impacto Normativo**, en la que se consideren los elementos de oportunidad y alternativas a la regulación propuesta, de análisis jurídico, de impacto económico, etc. (disposición final tercera, doce, de la LRJSP, que modifica el art. 26.3 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno).

Estos instrumentos se enmarcan en un sistema de elaboración normativa que establece controles *ex ante* y *ex post*.

Los controles previos los realizará el Secretariado del Gobierno, del Ministerio de la Presidencia, y la Comisión General de Secretarios de Estado y Subsecretarios, que analizarán la calidad y el rango de la propuesta de regulación, la congruencia de la iniciativa con el resto del ordenamiento jurídico, la necesidad de derogaciones expresas de normas o de refundición de otras, el cumplimiento de los principios de buena regulación y reglas establecidas, la congruencia de la iniciativa propuesta con la reducción de cargas administrativas o la posible extralimitación respecto de normas comunitarias en casos de trasposición al Derecho interno. Realizan estos órganos, por tanto, una función de coordinación del Plan Anual Normativo y un primer control de la calidad de las leyes, en la fase de anteproyecto. Como dice GARCÍA-ESCUADERO<sup>821</sup>, la calidad de la ley depende en gran medida de la calidad del proyecto que se remite a las Cámaras.

El control *a posteriori* de la producción normativa (Evaluación Normativa) viene establecido por el art. 130.1 LPACAP, que ordena que las administraciones públicas revisen periódicamente su normativa vigente para adaptarla a los principios de buena regulación y para comprobar la medida en que las normas en vigor han conseguido los objetivos previstos y si estaba justificado y correctamente cuantificado el coste y las cargas impuestas en ellas.

Igualmente, el art. 28 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, establece la obligación de aprobar, antes del 30 de abril de cada año, un informe anual en el que se refleje el grado de cumplimiento del Plan Anual Normativo del año anterior y las conclusiones del análisis de aplicación de las normas, conforme a la Memoria del Análisis de Impacto Normativo.

---

<sup>821</sup> GARCÍA-ESCUADERO MÁRQUEZ, Piedad. «Iniciativa Legislativa del Gobierno y técnica normativa en las nuevas leyes administrativas (leyes 39 y 40/2015)», en *Teoría y Realidad Constitucional*, n.º 38, 2016, p. 447.



Dos precisiones adicionales contribuyen igualmente a incrementar la seguridad jurídica: la publicidad de las normas en los boletines oficiales, en papel o electrónicos, y su difusión por cualquier otro medio adicional (art. 131 LPACAP), con el objeto de incrementar su conocimiento y favorecer la seguridad jurídica; y por otro lado, se establece una regla general de entrada en vigor de las normas, leyes o reglamentos, cuya aprobación o propuesta corresponda al Gobierno o sus miembros, y que impongan nuevas obligaciones a las personas físicas o jurídicas que desempeñen una actividad económica o profesional como consecuencia del ejercicio de esta, en cuyo caso deberán prever el comienzo de su vigencia el 2 de enero o el 1 de julio siguientes a su aprobación (art. 23 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, en la redacción dada por la LRJSP, disposición final tercera, doce). En caso de no ser aplicable esta previsión, será supletoria la regla general del art. 2.1 del Código Civil (20 días desde su completa publicación en el BOE). Deben tenerse en cuenta las lógicas excepciones de los reales decretos-leyes que, por su naturaleza, requieren una entrada en vigor urgente, las normas que vengan sometidas a plazos impuestos por la Unión Europea u otras razones justificadas, además de la independencia del poder legislativo en la fase de tramitación, por lo que esta previsión sólo afecta limitadamente a las leyes, en su fase de anteproyecto y proyecto.

Esta nueva regulación establecida por estas leyes (LPACAP y LRJSP) como normas a seguir para la elaboración normativa y su evaluación, pueden considerarse, siguiendo a GARCÍA-ESCUDERO<sup>822</sup>, elementos positivos que permitirán, si la voluntad política acompaña, mejorar en alguna medida la calidad de los proyectos de ley, su eficacia o incluso su aceptabilidad y la clarificación del ordenamiento jurídico. Es cierto que, como hemos indicado, esta nueva regulación legal afecta a las normas en fase de anteproyecto del Gobierno, pero puede servir de guía para todas las Administraciones públicas, de pauta a seguir en la preparación de cualquier proyecto normativo de todo rango, y aunque el legislador parlamentario (estatal o autonómico) no se encuentra vinculado por ello, pues es soberano para cambiar una ley o los criterios anteriores, puede suponer un precedente de seguridad y justicia, que si se implanta suficientemente puede resultar difícil de obviar, so pena de aparentar falta de transparencia y aportar indicios de afectación a la seguridad jurídica y a principios constitucionales. A ello debe añadirse el hecho de que la mayor parte de los textos legales aprobados parten del propio Gobierno, siendo las cámaras legislativas, por lo general, simples tramitadores de las leyes, lo que permite aplicar estas directrices en las fases más importantes de preparación y elaboración de las futuras normas, que es realmente donde se puede evaluar la oportunidad y coherencia de las mismas con el resto del ordenamiento jurídico y su respeto a principios constitucionales como el de

---

<sup>822</sup> GARCÍA-ESCUDERO MÁRQUEZ, Piedad. «Iniciativa Legislativa del Gobierno y técnica normativa...», cit., p. 452.



seguridad jurídica. El tiempo demostrará si estos objetivos se cumplen, aunque sea parcialmente, lo que significaría un avance hacia una mayor seguridad jurídica.

Es importante también destacar el papel que el Consejo de Estado y los distintos órganos consultivos en las comunidades autónomas pueden jugar en el control de la producción normativa, pues su informe preceptivo en los supuestos establecidos puede configurarse como un examen de la oportunidad, coherencia y congruencia de las nuevas normas con el resto del ordenamiento jurídico y su efecto sobre la seguridad jurídica. Ello muestra la preocupación creciente en todos los ámbitos jurídicos por el control de la producción normativa, de la calidad técnica de las normas y de su coherencia con el sistema jurídico en su conjunto<sup>823</sup>.

Como dice el propio Tribunal Supremo (SSTS 8926/1991 y 11943/1991, ambas de 23 de diciembre de 1991, ponente Jorge Rodríguez-Zapata Pérez), para hacer efectivo el sometimiento de la Administración a la ley y al Derecho, que proclama el art. 103.1 CE, se establece la exigencia del dictamen del Consejo de Estado, en la elaboración de disposiciones generales, que actúa como garantía preventiva y mecanismo de ponderación, freno y reflexión, imprescindibles en dicho procedimiento de elaboración... valorando los aspectos de oportunidad y conveniencia<sup>824</sup>.

A esta vigilancia debería sumarse el propio Tribunal Constitucional, que dispone de herramientas suficientes para realizar un examen eficaz sobre la producción legislativa del Estado y de las comunidades autónomas, y someterlas a un proceso de control, al menos *ex post*, que garantice la adecuación de las normas a los principios constitucionales, y a su corolario, el de seguridad jurídica. Debe recordarse que la producción normativa autonómica supera ya a la estatal en prácticamente todos los ámbitos, lo que genera indudables problemas, que derivan también de la heterogeneidad de sus fuentes y de las peculiaridades de nuestro sistema político constitucional. Autores como GARCÍA FERNÁNDEZ<sup>825</sup> abogan abiertamente porque con el tiempo llegue a sede constitucional el alcance del control parlamentario de las políticas públicas.

---

<sup>823</sup> Así, por ejemplo, *Revista Española de la Función Consultiva*, n.º 11, ene-jun 2009, del *Consell Jurídic Consultiu de la Comunitat Valenciana*, dedicado en exclusiva a la técnica y calidad normativa y a los procesos de elaboración de las normas.

<sup>824</sup> No parece, sin embargo, a la vista de los datos (la sentencia comentada es de 2000), que se haya establecido mucho freno o que haya servido de mucha ponderación esta exigencia, dada la constante aceleración en la producción normativa habida en los últimos veinte años, a pesar de las sensatas razones de nuestro Tribunal Supremo.

<sup>825</sup> A ello se ha referido GARCÍA FERNÁNDEZ, Javier. «Problemas de técnica legislativa en el ámbito de la producción normativa de las comunidades autónomas», en *El funcionamiento del Estado autonómico*; Instituto Nacional de Administración Pública (INAP), Madrid, 1999. pp. 706-741.

Junto a todo ello, diversos estudios señalan la necesidad de regular o controlar la producción de normas, legales y reglamentarias. El grupo de trabajo tributario de la Fundación para la Investigación sobre el Derecho y la Empresa (FIDE)<sup>826</sup> aboga por el establecimiento de determinadas medidas que contribuyan a la mejora de la calidad técnica de las leyes y, en definitiva, a garantizar la seguridad jurídica.

En particular, se pide el cumplimiento de la Ley del Gobierno, respecto la preparación de planes de elaboración normativa con un ámbito temporal de, al menos, un año, limitando al máximo posible el uso de figuras normativas como el decreto-ley, por separarse de los procedimientos establecidos y soslayar de esta forma los filtros que tratan de garantizar el mayor grado de acierto de la norma proyectada.

En línea con la tendencia marcada en los últimos años por la doctrina y expresada en cierto modo en la LPACAP y LRJSP, proponen el establecimiento de mecanismos de control previo y posteriores a la elaboración de las normas, con resultados públicos que den lugar a un informe de recomendaciones y a una actividad continua de seguimiento de la aplicación de las normas.

Propugnan también la creación de un órgano prelegislativo que actuase como centro técnico al servicio del asesoramiento y elaboración de la normativa; quizás una evolución de la Comisión General de Codificación hacia una Comisión General de Legislación.

En este sentido, incorporan también la necesaria participación de los órganos consultivos en el proceso de elaboración de las normas, así como también la participación de los letrados de las Cortes Generales, mediante un órgano consultivo, que estudiase cada proyecto legal e hiciese sugerencias desde la óptica de la técnica legislativa.

También en sede parlamentaria, proponen la creación de un comité técnico revisor de textos normativos de naturaleza tributaria, formado o asesorado por expertos independientes.

---

<sup>826</sup> Conclusiones Grupo de Trabajo Tributario de FIDE (Fundación para la Investigación sobre el Derecho y la Empresa), *El proceso de elaboración de la normativa tributaria: situación actual y su necesaria evolución* (<http://www.fidefundacion.es/Grupo-de-Trabajo-Tributario-El-proceso-de-elaboracion-de-la-normativa-tributaria-situacion-actual-y-su-necesaria-evolucion-a514.html>) consultado el 18 de julio de 2017, (fide\_conclusiones\_grupo\_de\_trabajo\_fiscal\_el\_proceso\_de\_elaboracion\_de\_la\_normativa\_tributaria\_situacion\_actual\_y\_su\_necesaria\_evolucion.pdf).  
Noticia publicada en *El Economista.es* (<http://www.eleconomista.es/legislacion/noticias/8269698/04/17/Los-expertos-piden-incluir-en-la-ley-criterios-interpretativos-.html>). Consultado el 18 de julio de 2017.

Y finalmente, señalan la conveniencia de añadir un sistema de test, que permita la identificación de todos los factores que pueden incidir, positiva o negativamente, en la calidad de las normas tributarias y su grado de aceptación y efectividad: claridad y corrección, impacto de las normas en el conjunto del ordenamiento, adecuación a su finalidad y adecuación al bloque de constitucionalidad y al Derecho de la Unión Europea.

Debe evitarse leer la Constitución española como una simple proclamación formal de un orden de valores jurídicos superiores. Debe tratarse, por el contrario, de hacerlos efectivos contra a la inseguridad normativa de las normas inferiores, buscando primar la seguridad jurídica frente a la inseguridad normativa. Si no se protege adecuadamente la seguridad jurídica que defiende la Constitución, reinará la inseguridad que nos trae el sistema normativo de multiplicación de normas inferiores y se verán afectados sin ninguna duda los derechos fundamentales.

En el ámbito tributario, la falta de estabilidad y de certeza sobre el Derecho aplicable y de la previsibilidad de la regulación futura, en incontrolable mudanza, hacen que vivamos bajo la constante amenaza del huracán normativo, en un océano donde reinan las naves de la inseguridad, tripuladas en alguna ocasión por la arbitrariedad, ávidas de lanzarse a la recaudación de recursos, que pueden hacer huir de nuestro entorno económico hasta a los más intrépidos aventureros<sup>827</sup>.

Es por ello que se está volviendo a poner el foco en el valor de los principios jurídicos y de los principios generales del Derecho, en cuanto pueden dar mayor estabilidad, uniformidad y coherencia al sistema. Así, incluso las propias leyes ordinarias se esfuerzan por incluir un catálogo de principios cuando abordan regulaciones generales o de sectores determinados.

Si ya diversos autores<sup>828</sup> consideran efectivamente posible la anulación de una ley por inconstitucionalidad, al violar el principio de seguridad jurídica, por mala técnica normativa, mucho más intenso y lógico sería el reproche de contrariedad de la seguridad jurídica de un sistema de producción normativa descontrolado. Y si se objeta la imposibilidad de impugnar todo el sistema de producción normativa, si puede

---

<sup>827</sup> Es objeto ya de debate la idea de la relación que debiera existir entre contribuyentes y administración tributaria. A este respecto, SERRANO ANTÓN, Fernando. *¿Cliente o contribuyente?* Civitas, Madrid, 2008. También el mismo autor, «Hacia el rediseño de una relación de calidad entre la administración tributaria y el contribuyente», en *Problemática de los procedimientos tributarios en las Haciendas Locales*. Civitas, Madrid, 2012.

<sup>828</sup> RODRÍGUEZ ARANA, J. «Principio de seguridad jurídica y técnica normativa», en *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, 4, 2007, p. 2.

FREIXES y REMOTTI (FREIXES SANJUAN, Teresa y REMOTTI CARBONELL, J. Carlos; «Los valores y los principios en la interpretación constitucional», cit. pp. 106-107) consideran polémico que los valores por sí solos puedan fundamentar una decisión de inconstitucionalidad, pero creen indiscutible la fundamentación de una declaración de inconstitucionalidad basada en la infracción de los principios constitucionales.

ser posible, sobre la base de todos los anteriores argumentos, el control norma a norma del cumplimiento de los elementos necesarios para que la producción normativa se ajuste en cada caso particular a los requisitos que exige la seguridad jurídica y la evolución necesaria del Derecho.

Todo ello debería coadyuvar a que los ciudadanos dejásemos de ser considerados meros «contribuyentes» o «sujetos pasivos» del poder tributario del Estado, en lugar de miembros de un Estado social y democrático de Derecho, que asisten con su esfuerzo al bienestar común. Debe rechazarse la categoría de súbditos tributarios a la que con frecuencia nos vemos abocados, pues no es otra la consecuencia de una laxa valoración de la seguridad jurídica, como principio esencial del Estado de Derecho.

En este sentido, el ordenamiento jurídico en el ámbito tributario se define asimismo como «sistema tributario» (art. 31.1 CE), lo que hace referencia a su carácter de conjunto uniforme y coherente de normas. Por tanto, busca la seguridad jurídica, imprescindible en un área que se basa en la exigencia de prestaciones coactivas económicas a los ciudadanos, que no pueden dejarse a la libre interpretación de los contribuyentes ni tampoco de quien los deba exigir, la Administración.

El ordenamiento tributario parece seguir los postulados positivistas, en cuanto se basa exclusivamente en Derecho positivo, dado e impuesto, y descartando cualquier otro tipo de referencias a derechos, valores o principios previos o superiores. Sin embargo, cabe preguntarse por las consecuencias y pautas a seguir cuando, precisamente, el sistema tributario falla en sus elementos positivos que aportan seguridad jurídica, sin que se sepa a ciencia cierta cuál es el Derecho positivo aplicable, o quedando este muchas veces en manos de los intérpretes y aplicadores del mismo, la Administración tributaria, que se convierte así a la vez en legislador, juez y parte (en cuanto redacta y prepara las normas tributarias, las interpreta y las aplica según sus propios criterios, gozando además de la facultad de juzgar en primer lugar las reclamaciones de los contribuyentes).

Pero ¿puede justificarse racionalmente un ordenamiento como el tributario, con las circunstancias y características que lo rodean? ¿Es materialmente posible mantener un «sistema», si puede llamarse tal, con un conjunto de más de 11.500 disposiciones normativas? ¿No atenta el mismo contra la seguridad jurídica?

No estamos hablando ya de que haya un principio general del Derecho o de un valor o un principio moral o ético, o de Derecho natural, sino que el propio ordenamiento, como sistema positivo, ha concebido a la seguridad jurídica como norma de constitución e integración del propio sistema.

La seguridad jurídica ya no es así un principio general suprapositivo, sino que forma parte básica del propio sistema jurídico.

Por otra parte, desde el punto de vista metodológico y de la forma del conocimiento jurídico, existen multitud de aproximaciones o tipos de conocimiento científico del Derecho, basados en otras tantas teorías o proyecciones, como, por ejemplo, la lógica, la metodológica, la psicológica, la antropológica, la etnográfica, la informática, la política jurídica... La ciencia jurídica-dogmática tiene en cuenta condicionamientos económicos, sociales, políticos y axiológicos (jurisprudencia de intereses, movimiento del Derecho libre, jurisprudencia sociológica, realismo escandinavo, neopositivismo lógico, etc.).

En el ámbito tributario, muchas de estas proyecciones encuentran cabida y justificación por las propias características del sistema. En un ordenamiento de hiperproducción normativa, resulta de gran importancia incluso una proyección informática del conocimiento del Derecho basado y de aplicación del ordenamiento tributario. No es menos importante una teoría política jurídica derivada del necesario enfoque financiero de los recursos públicos imprescindibles para el desarrollo de las políticas propias de los grupos en el poder, que pueden determinar la estructura y composición del mismo sistema.

Resulta obvio que no puede hacerse un análisis profundo de la normativa tributaria sin atender a la materia, contenido y fines de las leyes tributarias, pues de otra forma no tendría ningún apoyo ni justificación un sistema como el actual, que no resistiría la mínima crítica desde este punto de vista de la dogmática jurídica.

En el Derecho tributario hay con frecuencia una valoración ética, dado el carácter expropiatorio y confiscatorio del mismo. En puridad, el Estado, mediante el sistema tributario, «confisca», «expropia», detrae recursos a los ciudadanos, los hace públicos, mediante una exacción coactiva, pero amparada por la ley. La ley convalida cualquier juicio en ese sentido. Lo que es legal, es justo, por tanto, no es expropiatorio ni confiscatorio, en sentido estricto, como algo realizado sin justificación ni valoración racional, sino conforme a criterios lógicos aprobados por la propia ley. Es por tanto la ley, de acuerdo con la Constitución, la que justifica la exacción tributaria.

De hecho, la Constitución proscribía que el sistema tributario tenga alcance confiscatorio, es decir, que exaccione, que detraiga riqueza de los ciudadanos, sin sujetarse a unos principios, valores y reglas (legalidad, justicia, igualdad,

progresividad, sistemática), que han quedado positivizados en la misma Constitución (art. 31.1 CE), es decir, han quedado constitucionalizados y legitimados, por tanto. Según el profesor GARCÍA DE ENTERRÍA<sup>829</sup>, contra la pérdida de seguridad jurídica de un sistema de producción legislativa desbordada, únicamente cabe una mínima defensa, mediante un sólido sistema de principios generales del Derecho informadores del ordenamiento. Sólo un esqueleto firme de principios puede permitir orientarse en el magma innumerable de las normas, en su mayor parte ocasionales e incompletas, sometidas a un proceso de cambio incesante y continuo. Ello nos entrega a un pensamiento jurídico de valores y principios.

No obstante, en el ámbito fiscal parece subsistir, como una isla bien fortificada, la defensa a ultranza de la ley formal como elemento base del sistema tributario, custodiada por una normativa reglamentaria que ha asumido sus poderes y hace a la ley rehén de sí misma, excluyendo la consideración de cualquier otra opción, valores o principios.

Así, el legislador tributario ha proscrito por ejemplo la aplicación analógica de las normas tributarias, al menos en cuanto a la extensión, más allá de sus estrictos límites, de la regulación del hecho imponible y de las exenciones y bonificaciones tributarias y demás beneficios fiscales, además de otras circunstancias.

Por otro lado, los órganos y miembros de la Administración tributaria dictan continuamente criterios interpretativos vinculantes para todos los funcionarios de Hacienda en su labor aplicativa del Derecho tributario, lo que constituye una actividad integradora y creadora del Derecho, que es fundamental para el contribuyente porque es en la vía administrativa donde se sustancia esencialmente la aplicación de los tributos y la revisión de los actos tributarios dictados en la práctica de los mismos. La vía jurisdiccional, no siempre bien preparada para comprender e interpretar el Derecho tributario, queda como una última válvula de escape residual y poco técnica, afectada por diversos intereses no siempre estrictamente jurídicos (como la conveniencia de no perturbar de forma importante la cantidad y estabilidad de los ingresos tributarios del Estado, con el argumento poco jurídico de la necesidad del mantenimiento adecuado de los servicios públicos que aquellos garantizan con su recaudación constante).

La crisis del positivismo jurídico se inició desde la rebelión contra su formalismo esencial, es decir, contra su decisión de considerar únicamente como Derecho las normas que ha establecido el Estado, según los cauces formales dispuestos para su

---

<sup>829</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Justicia y Seguridad Jurídica en un mundo de leyes desbocadas*, cit., p. 105.

aprobación, sin considerar si su contenido material responde o no a un determinado orden de valores previo<sup>830</sup>.

A pesar de ello, el ámbito tributario parece aún estar muy lejos la aplicación de estos principios y valores, anclado injustificadamente a un positivismo formal. Un sistema en constante cambio, como el tributario, en el que el número de lagunas y contradicciones se multiplica exponencialmente y con ello la inseguridad jurídica, acaba afectando directamente a la justicia que debe presidir el mismo.

---

<sup>830</sup> DE CASTRO CID, Benito. «La crisis del positivismo», cit., p. 70





## IX. CONCLUSIONES

Hemos visto que uno de los mayores males del Derecho actual en todos los ámbitos es la superregulación normativa de todos los ámbitos. Especialmente en el Derecho tributario se agravan todos los males que pueden derivarse de este hecho, especialmente el de la inseguridad jurídica. Y categorizada la seguridad jurídica como un elemento esencial que garantiza la justicia y se encuentra en la base misma del origen y de la concepción del Derecho, la cuestión a debate se centra en determinar si es posible algún tipo de control del exceso y falta de control de la producción normativa, legal y reglamentaria, especialmente en cuanto a la cantidad de normas, y particularmente en el ámbito tributario.

La falta de seguridad jurídica no es únicamente una cuestión más o menos formal que atañe solo al mundo del Derecho y a sus actores, sino que afecta a toda la sociedad en su conjunto y repercute gravemente en el progreso social y económico, alejando de nuestro entorno a inversores y agentes internacionales que ven en la dispersión normativa, en los constantes cambios legales y de los marcos regulatorios una inseguridad constante que lógicamente pesa de forma negativa en su valoración final.

Del estudio aquí realizado y de los datos extraídos, podemos destacar las siguientes conclusiones:

### **1. Los principios generales del Derecho y la seguridad jurídica como fundamentos y reglas del orden jurídico y no sólo como simples fuentes supletorias o elementos de interpretación**

- a) El valor de los principios generales del Derecho como instrumentos de control de la producción normativa. La superación de la supremacía absoluta de la ley.

El art. 9.3 CE es sin duda el elemento clave de este debate. ¿Son los principios positivizados en este precepto constitucional unos simples valores generales que deben inspirar a los poderes públicos, o pueden considerarse verdaderos preceptos positivos que puedan fundamentar un control efectivo de la producción legal y reglamentaria en todos los ámbitos del Derecho? ¿Son estos principios superiores a los que establece el art. 31.1 CE para el ámbito tributario?

Aunque, como hemos visto, y ha estudiado profusamente la doctrina, pueden distinguirse como conceptos diferentes valores, principios y normas, podemos concluir

que los principios, como normas fundamentales, ideas esenciales (justicia, seguridad, etc.) que recogen el consenso de la sociedad en los aspectos esenciales de su organización, se encuentran en el origen del Derecho, desde la Grecia clásica y el Derecho romano hasta nuestros días, y se mezclan en el fundamento y fin del Derecho.

Las distintas concepciones del pensamiento jurídico dan mayor o menor valor a estos elementos. Así, el iusnaturalismo exige la adecuación del Derecho a valores extrínsecos de justicia. Para otras posiciones más alejadas, los valores y principios jurídicos son los principios del ordenamiento jurídico del Estado, lo que excluye que tales principios puedan buscarse en otros ordenamientos o que puedan identificarse con los principios del Derecho natural o del Derecho romano clásico.

En la actualidad, al incluirse en la Constitución la mayoría de los principios universalmente aceptados como valores y principios del propio sistema jurídico, la remisión a los mismos no es ya una remisión a principios y valores externos, subjetivos o difícilmente objetivables, sino a criterios que el propio texto constitucional ha positivizado y colocado por encima de las normas que se produzcan. Por ello se ha señalado que nuestro Derecho es un ordenamiento «principalista» (DIEZ-PICAZO). Como ya hemos señalado, no se puede hablar de «principios generales del Derecho» diferenciados de las fuentes escritas, puesto que la gran mayoría se contienen explicitados en fuentes escritas (en la propia constitución y en diversas leyes), de prioritaria aplicación sobre las restantes, restringiéndose casi totalmente el elenco de principios metalegales aplicables.

- b) La publicidad de las normas, necesaria pero no suficiente para garantizar la seguridad jurídica.

La preferencia de la ley como principal fuente del Derecho ya no es absoluta, desde que los textos constitucionales han desplazado a la ley en la supremacía de las fuentes del Derecho.

La teoría jurídico-política abandonó el legalismo formal por el constitucionalismo material (valorativo, en cuanto incorpora principios y valores que condicionan la propia legalidad constitucional de las leyes y resoluciones judiciales).

Por otro lado, para que la ley pueda servir al principio supremo de justicia debe garantizarse el conocimiento de la misma por los ciudadanos. Pese al principio de que la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento, la publicidad y la posibilidad de conocimiento de las mismas se configura como un requisito de justicia, que sirve

de contrapeso al principio de su exigencia pese a su desconocimiento particular. El principio de publicidad de las normas resulta pues fundamental para asentar una seguridad jurídica que pueda presidir la justicia.

- c) Preferencia por las derogaciones expresas, evitando la retroactividad y la ultractividad de las normas.

El continuo cambio normativo genera también múltiples problemas de vigencia de las normas en el tiempo, como derogaciones tácitas, disposiciones transitorias, retroactividad y ultractividad de aquellas, que dificultan igualmente el conocimiento del cuerpo normativo vigente en cada momento, afectando de este modo a la seguridad jurídica. En este sentido, se ha dicho que el proceder idóneo, ya intentado en antiguas leyes aunque escasamente cumplido, sería el de la obligatoriedad, al menos a nivel legal, de dictar leyes que establecieran la derogación expresa de las normas anteriores afectadas y de los preceptos afectados por la nueva ley, así como, en su caso, que incorporasen, si fuera necesario, una tabla de vigencias de las disposiciones aplicables a partir de entonces.

- d) Proceso de deslegalización lesivo del principio de legalidad y del de reserva de ley.

Particular importancia en este asunto tienen las disposiciones y regulaciones administrativas, que mediante un proceso de deslegalización difícilmente contenible, sobre todo en el ámbito tributario, están erosionando gravemente el principio de legalidad y de reserva de ley, además de afectar a los principios jurídicos constitucionalizados, que escasamente pueden materializarse en aspectos tan técnicos como los regulados en este tipo de disposiciones.

- e) La presencia de los principios jurídicos en todas las fuentes del Derecho.

A pesar de ello, la presencia y relación de los principios jurídicos con el resto de fuentes del ordenamiento jurídico es significativa. Así, guardan más cercanía con la costumbre, que la propia ley, pues se fundan en unas mismas ideas no escritas; son tenidos en cuenta frecuentemente en la labor de interpretación y de creación el Derecho por jueces y tribunales y demás órganos que tienen atribuida la función interpretativa; y por supuesto subyacen en el pensamiento jurídico de los autores de todas las épocas.

Y esta orientación es especialmente trascendente en el campo del Derecho administrativo. En este sentido, el Tribunal Supremo ha remarcado en numerosas ocasiones<sup>831</sup> que los principios generales del Derecho forman parte del ordenamiento jurídico español, recordando que el art. 103.1 CE declara el sometimiento pleno de la Administración no solo a la ley sino al Derecho en su conjunto, es decir, al ordenamiento jurídico formado principalmente por la ley, pero también por los principios generales del Derecho, aceptando la idea de que la legalidad a la que se somete aquella es plenamente comprensiva de dichos principios.

Por otro lado, los principios generales del Derecho están expresados muy frecuentemente en los textos positivos. Pero no solo en la ley puede encontrarse su esencia. Las normas que regulan los procedimientos de elaboración normativa son en gran medida decantación de los principales principios (publicidad, legalidad, seguridad jurídica). Por tanto, la técnica normativa se encuentra muy unida al cumplimiento de los principios constitucionales y debe ser uno de los primeros filtros a tener en cuenta para garantizar aquellos principios, y en particular la seguridad jurídica. Como hemos indicado, es necesaria una técnica normativa precisa, que analice las deficiencias que amenazan el lenguaje jurídico con el peligro de desfigurarle y atentar contra la seguridad jurídica.

## **2. La importancia de los principios constitucionales en el Derecho tributario.**

### **La seguridad jurídica.**

El Derecho tributario es una disciplina en la que los principios constitucionales deben estar muy presentes, pues el arsenal de los mismos es extenso, desde los generales del art. 9.3 CE, pasando por los del art. 31.1 CE y terminando por los del art. 103.1 CE.

Efectivamente, la producción normativa desbocada que padecemos en materia tributaria acaba por afectar a la seguridad jurídica como garantía fundamental que perjudica tanto a los derechos individuales como a los colectivos, que se ven menoscabados sin ninguna duda por aquella. Y quizás el único método de que el Estado dispone para que su política financiera y tributaria pueda cumplir su misión configuradora de la realidad social, consiste en articular un sistema de principios y normas jurídicas, inspiradas en criterios políticos básicos, acordes con las exigencias económicas, técnicas, sociales, o de cualquier otra especie, latentes en ese sector de la vida social que es la Hacienda Pública.

La seguridad jurídica debe actuar por tanto como principio orientador del legislador tributario y de cualquier procedimiento de elaboración normativa en este ámbito, pues como hemos señalado, el Derecho tributario debe ser precisamente el límite del poder del Estado de recaudar tributos a los ciudadanos, un Derecho tributario presidido por la seguridad jurídica. Sin seguridad jurídica no puede haber Derecho, ni bueno ni malo ni de ninguna clase (RECASÉNS SICHES).

La jurisprudencia constitucional ha tratado extensamente la seguridad jurídica como principio fundamental e integrador de nuestro sistema jurídico, que debe presidir la actuación de todos los poderes públicos, y por supuesto del legislador.

Para nuestro máximo intérprete constitucional la seguridad jurídica es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad, concepción reiterada en numerosas sentencias. El Tribunal Constitucional se ocupa de distinguir el concepto y las distintas vertientes que puede presentar la seguridad jurídica (certidumbre o certeza, previsibilidad, confianza legítima) y relacionar la misma con el resto de principios constitucionales.

### **3. Extensa doctrina constitucional sobre la seguridad jurídica**

a) La trascendencia otorgada a la seguridad jurídica por la jurisprudencia constitucional.

En cuanto a la seguridad jurídica y las posibilidades y competencias del legislador, destaca el Alto Tribunal la necesidad de que las normas sean claras y precisas y de que los destinatarios tengan una efectiva oportunidad de conocerlas, lo que la relaciona íntimamente con el principio de publicidad, si bien ello no puede erigirse en un valor absoluto por cuanto daría lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente, pues está en el ámbito de la potestad legislativa realizar las modificaciones en el ordenamiento jurídico que la realidad exija, en aplicación del principio de libertad de configuración del legislador.

No obstante, deja patente que los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma se clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse. La seguridad jurídica requiere certeza en la regla de

Derecho y proscribire fórmulas proclives a la arbitrariedad, pues el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa.

- b) De los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad se deriva el deber de los poderes públicos de observar los trámites esenciales para la elaboración de las normas.

De los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos puede deducirse pues un deber de los mismos de observar los trámites esenciales para la elaboración de las normas jurídicas, como correlato del interés legítimo de los ciudadanos en que la Administración pública observe dichos trámites.

- c) La seguridad jurídica protege la confianza legítima de los ciudadanos frente a cambios que no sean previsibles.

Existe también un buen número de sentencias del Tribunal Constitucional relativas al Derecho tributario. Relaciona de este modo la seguridad jurídica con los fines del sistema tributario, dedicando un capítulo aparte a las normas tributarias incorporadas en las leyes de presupuestos y a la retroactividad en el campo de la tributación. Pero especial interés revisten las sentencias relativas a la seguridad jurídica, la confianza legítima y la previsibilidad de los cambios normativos en el ámbito tributario. En este sentido, el principio de seguridad jurídica protege la confianza legítima de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, pero sin que ello pueda entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal.

- d) El Tribunal Constitucional declina el control de las leyes desde el punto de vista de la calidad técnica de las normas.

Sin embargo, aunque viene declarando que «resulta inexcusable el esfuerzo del legislador, tanto estatal como autonómico, por alumbrar una normativa tributaria abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida; puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta, dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia», en la práctica generalidad de los casos, se insiste por el Alto Tribunal en que, en cualquier caso, no corresponde a la jurisdicción constitucional pronunciarse sobre la perfección técnica de las leyes, habida cuenta de que el control jurisdiccional de la ley nada tiene que ver con su

depuración técnica, ni sobre la oportunidad de las mismas, la cual configura como una competencia política que entra dentro de la potestad del legislador de configurar la realidad. Y cuando se declara la inconstitucionalidad de una ley que afecta a la seguridad jurídica, siempre se hace por vulneración correlativa de otros principios o preceptos constitucionales, nunca por afectación única y exclusiva de la seguridad jurídica, lo que debe ser objeto de crítica por nuestra parte, pues después de situar a este principio, ampulosamente, como origen y fin, suma de todos los demás principios y base de la justicia, no se utiliza luego como base para justificar el control de una producción normativa desbocada, inoportuna o incoherente con el resto del sistema jurídico tributario.

#### **4. El análisis de datos de producción normativa en materia tributaria revela múltiples desviaciones que afectan a la seguridad jurídica**

- a) La técnica legislativa debe evaluar también la cantidad de las normas y la oportunidad de su producción.

Los problemas de técnica legislativa no deben circunscribirse única y exclusivamente a la cuestión de la calidad de las leyes, sino también, y en gran medida, a la de la cantidad de las mismas<sup>832</sup>, que incide gravemente en una adecuada seguridad jurídica, no tanto de las normas en particular, que individualmente consideradas y atendiendo a los criterios sentados por el máximo intérprete constitucional la mayoría de ellas podrían superar suficientemente, sino del propio sistema en su conjunto.

- b) Cambios normativos derivados en gran parte de cambios políticos exclusivamente.

---

<sup>832</sup> Para no olvidar la magnitud del problema, recapitularemos los datos obtenidos (resultado del análisis conjunto de las distintas bases de datos), y recordamos que nos situamos en una producción normativa, desde el año 1990, en torno a 11.500 normas, con contenido tributario.

De ellas, 3.082 disposiciones tienen rango de ley o superior (leyes ordinarias y orgánicas, decretos-leyes, decretos legislativos, estatales y autonómicas, reglamentos y directivas UE y convenios internacionales).

Más de 8.000 son disposiciones reglamentarias, de distinto rango y ámbito territorial.

En estos datos no incluimos las ordenanzas fiscales de las entidades locales, que multiplicarían las cifras de producción normativa varias veces.

Así, sólo en el ámbito estatal hemos computado 405 leyes ordinarias con contenido tributario, a las que hay que sumar la producción autonómica, sobre todo a partir del año 1996, en que se dispara la publicación de leyes autonómicas, a raíz de la asunción de competencias normativas por las comunidades autónomas, en el marco de los nuevos sistemas de financiación autonómica. Entre leyes estatales y autonómicas, de carácter ordinario, podemos computar 1.277 leyes con contenido tributario.

A todo ello habría que sumar las leyes forales y decretos forales legislativos de Navarra, lo que da una cifra global para toda España, de normas con rango de ley con contenido tributario, de 1.804 disposiciones de este tipo, en el período estudiado.

Además, habría que añadir otras 1.000 disposiciones de rango superior (normas forales de los territorios históricos del País Vasco), los reglamentos y directivas UE y los convenios internacionales suscritos por España con contenido tributario, lo que nos lleva a la cifra final conjunta de 3.082 disposiciones con rango de ley o superior.

La representación gráfica de esta producción, año a año, reflejaba un perfil de sierra que se correspondía con los períodos legislativos y los períodos electorales, lo que hacía presumir la vinculación de los cambios normativos más con motivos muchas veces de cambio de signo político que de necesidades realmente técnicas, económicas o sociales.

- c) La producción de leyes autonómicas duplica a la estatal. Las comunidades autónomas más periféricas son las de mayor producción normativa.

También es de destacar cómo la producción de leyes autonómicas, de régimen común, prácticamente duplica a la estatal (872 leyes autonómicas frente a 405 estatales), siendo las comunidades autónomas de Canarias y Baleares las que mayor producción arrojan, además de Cataluña. En los dos primeros casos podría entenderse por la singularidad insular, y en el caso de Cataluña por la evidente tendencia a regular todos los aspectos posibles para marcar diferencias con el Estado. La producción de leyes de Cataluña, con trascendencia tributaria, supone prácticamente el doble que la comunidad autónoma con menor producción en este sentido, Asturias, que apenas llega a 40 leyes en el período estudiado.

- d) También las leyes orgánicas incorporan modificaciones tributarias con alguna frecuencia.

Debemos también citar la cifra de 56 leyes orgánicas que, en alguna medida, contienen alguna disposición con trascendencia tributaria, aun no siendo casi en ninguna de ellas el objeto principal de su regulación.

- e) Abuso de los reales decretos-ley en materia tributaria.

Mención especial merece el uso de los reales decretos-leyes en materia tributaria. Durante el período objeto de estudio hemos contabilizado 171 disposiciones de este rango, varias de las cuales han sido declaradas inconstitucionales<sup>833</sup>, fundamentalmente por no cumplirse la exigencia de la extraordinaria y urgente necesidad del art. 86.1 CE., y por la afectación de derechos y libertades fundamentales recogidos en el título I CE, si bien este requisito es entendido de forma amplia por el Tribunal Constitucional, pues de lo contrario prácticamente toda regulación acabaría afectando de forma más o menos directa a cualquier derecho fundamental.

---

<sup>833</sup> El último de ellos, el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se estableció la llamada «declaración tributaria especial», conocida también como «amnistía fiscal», que fue declarada inconstitucional por la STC 73/2017, de 8 de junio (ponente Andrés Ollero Tassara).



Por otro lado, de la representación gráfica que se acompaña en este estudio, puede verse como los años de mayor utilización de esta herramienta legislativa son los años 1997, 2005 y 2012, que son precisamente los primeros de las legislaturas en las que se producía un cambio en el color político del Gobierno, lo que puede indicar que el real decreto-ley es en realidad un instrumento utilizado simplemente para poner en marcha de forma rápida determinadas políticas públicas, no necesariamente justificadas por razones de extraordinaria y urgente necesidad, como no sea la perentoria prisa por modificar cuanto antes lo hecho por anteriores gobiernos de signo contrario.

En cualquier caso, la cifra global de 171 reales decretos-leyes en 27 años (y sólo refiriéndonos a los que tienen algún contenido tributario<sup>834</sup>) supone una media de 6,33 normas de este rango por año. Ello significaría que durante todos estos años hemos vivido constantemente en una situación permanente de extraordinaria y urgente necesidad, lo cual parece difícilmente justificable.

Y lejos de atemperarse esta tendencia, vemos que en los últimos años se han sumado a su utilización las comunidades autónomas, que comienzan a aplicar esta herramienta normativa a partir de 2008. En apenas 8 años se han aprobado 29 decretos-leyes autonómicos con contenido tributario.

- f) Los decretos legislativos, más aptos para la ordenación y sistematización del sistema jurídico, son escasamente utilizados.

El tipo normativo menos utilizado de todos los de rango legal ha sido el real decreto legislativo, con 22 disposiciones en 27 años, siendo el año 2004 el que destaca por encima de todos (con 8 reales decretos legislativos con contenido tributario), lo que parecía indicar una tímida iniciativa de ordenación o sistematización del ordenamiento tributario, siendo precisamente la herramienta legislativa técnicamente más adecuada (por incorporar textos refundidos y articulados) y más útil para dotar de seguridad jurídica a un sistema tributario caótico y desbordado. Sin embargo, este tipo normativo ha quedado prácticamente en desuso.

- g) La dispersión añadida de los regímenes forales.

A todo ello habría que sumar las leyes forales y decretos forales legislativos de Navarra, lo que da una cifra global para toda España, de normas con rango de ley con

---

<sup>834</sup> La relación completa de los 171 reales decretos-leyes con contenido tributario puede consultarse en los Anexos I y II.

contenido tributario, de 1.804 disposiciones de este tipo, en el período estudiado. Además, habría que añadir otras 1.000 disposiciones de rango superior (normas forales de los territorios históricos del País Vasco).

Junto a ello, los reglamentos y directivas UE y los convenios internacionales suscritos por España con contenido tributario, nos lleva a la cifra final conjunta de 3.082 disposiciones con rango de ley o superior.

h) Senda creciente en la producción legal, año a año.

La representación gráfica de la evolución de la producción normativa de rango legal y superior muestra además una senda creciente año a año, pese a las críticas constantes recibidas desde múltiples sectores, lo que parece conducirnos a una situación difícilmente sostenible en materia de producción normativa.

La situación es aún más desbordante en el ámbito reglamentario y administrativo, donde la cifra global se sitúa en más de 8.000 disposiciones, es decir, casi triplica a la producción legal.

i) La explosión de la producción reglamentaria.

Además, puede apreciarse también un matiz muy significativo. El número de reales decretos con contenido tributario es de 433, lo que constituye una cifra muy parecida a la de leyes ordinarias estatales con contenido tributario que hemos mencionado anteriormente (405). Las cifras son muy similares en los ámbitos autonómico y foral. Y la evolución de estos tipos normativos en los 27 años objeto de estudio se mantiene de forma prácticamente constante o incluso decreciente.

j) Degradación del rango normativo en la regulación reglamentaria. El paso de los decretos a las órdenes y resoluciones.

Frente a ello, la producción de normas reglamentarias de rango inferior al decreto (estatal, autonómico o foral) prácticamente triplica a la de estos. Además, la tendencia a su utilización es creciente, llegando a una cifra, entre órdenes, resoluciones, instrucciones y circulares, de aproximadamente 6.000 disposiciones con contenido tributario.

Parece esto indicar que se está produciendo una degradación del rango normativo también en la regulación reglamentaria en el ámbito tributario, que va desde los decretos (estatales o autonómicos) a las órdenes (ministeriales o departamentales

autonómicas), más ágiles que aquellos, con menores requisitos de elaboración y aprobación, y más eficaces para la Administración tributaria. Abre esto otra puerta de debate jurídico, pues, aunque, en general, la habilitación legal para la regulación reglamentaria parece no especificar la forma normativa que debe llevarla a cabo, pudiendo en principio cumplirse dicha remisión legal mediante cualquier tipo normativo (decreto, orden o incluso resoluciones inferiores), es evidente que los requisitos normativos y de control son mucho mayores en los decretos (del órgano de gobierno), que en los restantes tipos normativos (del ministro, consejero u órganos inferiores de la Administración). No faltan voces también que señalan que cuando una ley establece una habilitación para que un reglamento desarrolle una determinada materia, se está refiriendo siempre a un decreto del gobierno (estatal o autonómico), con independencia de que determinados aspectos del mismo puedan después desarrollarse también por normas inferiores incluso, pero sin que esta degradación del rango normativo se convierta en un fraude al espíritu de la ley y a los principios constitucionales. En la práctica tributaria, muchos aspectos, algunos esenciales, del cumplimiento de obligaciones tributarias, aun de carácter formal (plazos, información a suministrar, modelos, etc.), acaban regulándose por simples órdenes y la forma de su aplicación incluso determinada por simples resoluciones administrativas, cuando aquellas no quedan siempre claras. Y el mero incumplimiento de estas obligaciones de carácter formal, reguladas por simples órdenes o resoluciones administrativas, puede acabar por menoscabar derechos sustanciales.

Capítulo aparte merece también el análisis de cómo se incorpora el contenido tributario en las leyes y disposiciones normativas, pues ello afecta evidentemente de forma grave a la seguridad jurídica. Así, de las 405 leyes estatales que hemos considerado con contenido tributario, tan solo 121 pueden calificarse como leyes propiamente tributarias, es decir, son leyes que regulan claramente un determinado impuesto o un determinado elemento tributario, y así lo declara específicamente el título de las mismas. Por ejemplo, la ley del IRPF o la ley del IVA o la ley del impuesto sobre sociedades.

k) Dispersión del contenido tributario y su difícil visibilidad – Leyes ómnibus y leyes “ocultas” y leyes “troyanas”.

Junto a ellas, hemos identificado 14 leyes estatales que se califican como *leyes ómnibus*, es decir, que incluyen, junto a aspectos tributarios, no determinados tampoco en el título, otros aspectos jurídicos, económicos y sociales, de cualquier otro ámbito distinto y sin conexión con aquellos. Así, se denominan oficialmente «leyes de medidas fiscales, administrativas y del orden social», o similar.

Igualmente hemos diferenciado un número importante de otras leyes con contenido principalmente no tributario, pero que incorporan alguna disposición de carácter fiscal, aunque suele hacerse referencia a ello en la rúbrica de la norma o así debe entenderse, como por ejemplo las leyes de presupuestos. Hemos identificado 32 leyes estatales de este tipo.

Pero la cifra más significativa es la de leyes de contenido tributario *oculto*, que se eleva a 237 en el período estudiado. Se trata de leyes que regulan cualquier aspecto no tributario, pero finalmente, dentro de su articulado, incluyen algunas disposiciones con contenido tributario, sin que exista ninguna referencia a ello en el título, en la rúbrica de la norma, o de ninguna otra forma externa que revele su existencia. Algunas de estas disposiciones tributarias *ocultas* pueden tener alguna justificación (cuya suficiencia para convalidar la lesión de la seguridad jurídica debiera ser analizada caso por caso) por ser la consecuencia fiscal lógica de la nueva regulación o modificación que establece la ley, que aprovecha para corregir los efectos fiscales del tratamiento legal que acaba de establecer.

Sin embargo, en ocasiones, entre estas leyes de contenido tributario *oculto*, se incorporan normas tributarias que no tienen en absoluto nada que ver con la regulación general y típica de la ley, sin que tampoco vengan anunciadas en el título de la norma. Sólo realizando una lectura detallada del articulado de la ley puede llegar a descubrirse su contenido tributario. Estas son las que nosotros hemos denominado normas *troyanas*, que lesionan la seguridad jurídica de forma grave y debieran estar proscritas sin ninguna duda. De este tipo hemos detectado 32 leyes estatales, a cuyo detalle nos remitimos en el apartado correspondiente.

Situación paralela a la descrita se repite con las leyes estatales y el resto de producción legal (estatal y autonómica).

## **5. Graves consecuencias del sistema descontrolado de producción normativa**

- a) El exceso de producción normativa afecta a la confianza legítima de los ciudadanos sobre la previsibilidad de los cambios normativos.

Como ha declarado el Tribunal Constitucional, el principio de seguridad jurídica protege la confianza legítima de los ciudadanos que ajustan su conducta a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles. Una producción normativa descontrolada hace que la seguridad jurídica y la previsión de los ciudadanos sobre su comportamiento futuro quede gravemente

dañada, con afectación de la justicia, elemento base del ordenamiento constitucional y del propio sistema tributario, que no podrá de este modo ofrecer a los contribuyentes una equitativa distribución de la carga tributaria por faltar la seguridad y la justicia misma que debe guiarlo. No puede exigirse a los ciudadanos la contribución al sostenimiento de los gastos públicos cuando no se garantiza una mínima seguridad y justicia del sistema tributario.

- b) La falta de seguridad jurídica derivada del exceso de producción normativa afecta a las decisiones económicas de los ciudadanos.

Del mismo modo, la falta de seguridad jurídica afectará a la confianza legítima de los ciudadanos que deseen intervenir en la actividad económica, generando desconfianza y limitando el crecimiento y desarrollo económico de forma importante, pues los inversores no pueden prever con suficiente antelación las consecuencias jurídicas de sus actos y de sus decisiones económicas.

- c) El exceso de producción normativa influye en la función jurisdiccional.

La enorme producción normativa en materia tributaria, que en la práctica es elaborada por la propia Administración, influye sin duda en la seguridad jurídica y en la propia función jurisdiccional. La inseguridad jurídica creada por la desbordada y desorbitada producción normativa en materia tributaria hace que la aplicación de la justicia en el ejercicio de la jurisdicción se vea muy comprometida, por no decir difícilmente alcanzable.

## **6. El control de la producción normativa en materia tributaria es posible**

- a) El control constitucional de la forma de legislar es necesario ya para la doctrina.

Puede parecer que el análisis de la producción normativa enfrentándola con la seguridad jurídica debe hacerse norma a norma y en relación con su específico contenido. Sin embargo, el análisis que aquí planteamos es previo y afecta a la oportunidad y existencia misma de una multiplicidad desbordante de normas en el sistema jurídico en su conjunto y en el sistema tributario en particular. En los escasos momentos en que la doctrina (aún menos la jurisprudencia) habla de la producción normativa y la seguridad jurídica, parece que nos situamos meramente en el campo de las recomendaciones o en el de las quejas sociales, si acaso, cuando el control de la constitucionalidad de la forma de legislar, en cuanto a la cantidad y dispersión del

cuerpo normativo, debería ser uno de los principios básicos del sistema legal en todos los ámbitos del Derecho.

En esta dirección se mueve ya la doctrina, que continuamente expresa su preocupación por el control de la discrecionalidad administrativa y de las potestades legislativas en general, y que en cierto modo preconiza un control jurisdiccional de la Administración a través de los principios generales del Derecho, pero que puede extenderse sin mayores problemas al control de la potestad legislativa y normativa de los poderes públicos, desde los mismos «principios generales del Derecho» consagrados por la Constitución. Y este control de constitucionalidad debe hacer especial hincapié en el examen y evaluación de la producción normativa, analizando su necesidad, la técnica legislativa empleada, la oportunidad de la misma, y sus efectos sobre la certeza del Derecho y la confianza legítima de los ciudadanos sobre la posible actuación de los poderes públicos, con base en los criterios establecidos por la propia jurisprudencia constitucional que hemos analizado detalladamente. El objeto de la técnica legislativa también incluye la detección de los problemas que la realización del ordenamiento jurídico plantea y formular las directrices para su solución, sirviendo por tanto a la seguridad jurídica.

Vemos, por consiguiente, que hay una estrecha relación entre la técnica legislativa y la seguridad jurídica, si bien el presente estudio no tiene por objeto preciso la calidad técnica de las leyes, sino la cantidad de las mismas. Evidentemente, puede argumentarse que forma parte de la técnica legislativa la determinación de la oportunidad, necesidad y coherencia de las normas con el resto del ordenamiento jurídico y, por tanto, en definitiva, el control indirecto del número de las leyes y disposiciones de desarrollo que se dicten en cada ámbito material objeto de regulación y, en particular, en materia tributaria.

b) El control de la producción normativa por el propio legislador.

Siguiendo las bases sentadas por la Unión Europea en distintos acuerdos y recomendaciones sobre “legislar mejor”, el propio legislador español ha establecido procedimientos para la preparación y aprobación de normas, tanto en el ámbito estrictamente reglamentario como en el mismo ámbito legal, a partir de las leyes 39/2015 y 40/2015, que si bien no vincularán nunca a legislador futuro pueden establecer un importante principio y precedente, difícil de romper so pena de una importante crítica social y jurídica. No vincularán tampoco estas normas al tramitador parlamentario, aunque debe tenerse presente que la mayor parte de las normas proceden de la Administración en su proceso de preparación y elaboración, por lo que

estos principios serán de obligado cumplimiento para ella y los funcionarios implicados.

- c) El Tribunal Constitucional dispone de suficiente doctrina y argumentación acumulada para establecer un control sobre la oportunidad de la producción normativa.

A pesar de que el supremo intérprete constitucional considera la seguridad jurídica como el principal principio, soporte de todos los demás principios, suma de justicia y legalidad y fundamento del mismo orden constitucional, remite la decisión de la mayoría de asuntos relativos a la oportunidad y cantidad de las normas a simples cuestiones de técnica legislativa o de discrecionalidad del legislador en el marco de su libertad de configuración de la realidad. Sin desconocer esto, puede sin embargo apuntarse hacia un control de constitucionalidad de la producción normativa, por vulneración de la seguridad jurídica, cuando aquella producción se haya dictado sin los criterios de oportunidad, análisis y motivación suficiente que establecen los procedimientos de elaboración de normas establecidos. Para ello, dispone el mismo Tribunal Constitucional de doctrina suficiente que ampare un control de esta producción normativa desorbitada, pues las normas de organización y producción de normas aparecen estrechamente vinculadas con el bloque de constitucionalidad de los principios legislativos y la seguridad jurídica.

- d) El incumplimiento del art. 9 LGT como vulneración de un precepto constitucional.

El incumplimiento del art. 9 LGT por parte de una ley posterior que no respete las previsiones de dicho precepto, debiera considerarse como vulnerador de una regla constitucional de producción normas, y posiblemente acarrear la inconstitucionalidad de la ley posterior en su caso, pues no se trataría del simple incumplimiento del mandato de una ley anterior cualquiera, lo que no tendría mayores consecuencias<sup>835</sup>, sino del incumplimiento de una norma de organización, establecida como concreción de los principios y valores constitucionales y del principio de seguridad jurídica, vulneradora por tanto del contenido de la propia Constitución.

Este sistema de producción normativa desorbitada afecta profundamente a la seguridad jurídica y a la justicia última que debe presidir el sistema tributario que constituye el principio y valor fundamental del Estado de Derecho. Existen instrumentos y cauces legales y constitucionales suficientes para iniciar un camino

---

<sup>835</sup> De acuerdo con el principio *lex posterior derogat anterior*.

sensato de control y verificación de la producción normativa que se ajuste a las necesidades reales de la sociedad y respete los principios y valores que deben presidir nuestro Estado social y democrático de Derecho.



## JURISPRUDENCIA CITADA

### TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

AUTO TC 306/2004, de 20 de julio  
AUTO TC 207/2005, de 10 de mayo  
AUTO TC 222/2005, de 24 de mayo  
AUTO TC 72/2008, de 26 de febrero  
AUTO TC 84/2013, de 23 de abril

STC 5/1981, de 13 de febrero (ponente Tomás y Valiente), FJ 21.º.C)  
STC 8/1981, de 30 de marzo (ponente Tomás y Valiente), FJ 3.º  
STC 27/1981, de 20 de julio (ponente Fernández Viagas), FJ 10.º  
STC 37/1981, de 16 de noviembre (ponente Rubio Llorente), FJ 2.º.A)  
STC 40/1981, de 18 de diciembre (ponente Truyol Serra), FJ 1.º.c)  
STC 5/1982, de 8 de febrero (ponente Rubio Llorente), FJ 1.º, *in fine*  
STC 10/1982, de 23 de marzo (ponente Truyol Serra), FJ 8.º  
STC 26/1982, de 24 de mayo (ponente Begué Cantón), FFJJ 2.º y 3.º  
STC 32/1982, de 7 de junio (ponente Begué Cantón), FJ 3.º  
STC 35/1982, de 14 de junio (ponente Rubio Llorente), FJ 3.º  
STC 36/1982, de 16 de junio (ponente Escudero del Corral), FJ 5.º  
STC 38/1982, de 22 de junio (ponente Gómez-Ferrer Morant), FJ 6.º  
STC 50/1982, de 15 de julio (ponente Arozamena Sierra), FJ 3.º  
STC 62/1982, de 15 de octubre (ponente Gómez-Ferrer Morant), FJ 7.º.C)  
STC 63/1982, de 20 de octubre (ponente Rubio Llorente), FJ 3.º  
STC 67/1982, de 15 de noviembre (ponente Truyol Serra), FJ 6.º  
STC 71/1982, de 30 de noviembre (ponente Arozamena Sierra), FJ 4.º  
STC 77/1982, de 20 de diciembre (ponente Díez de Velasco Vallejo), FJ 2.º  
STC 6/1983, de 4 de febrero (ponente Díez Picazo), FFJJ 2.º y 3.º  
STC 76/1983, de 5 de agosto (ponente Begué Cantón), FJ 23.º  
STC 24/1984, de 23 de febrero (ponente Tomás y Valiente), FJ 1.º  
STC 62/1984, de 21 de mayo (ponente Díez de Velasco Vallejo), FJ 5.º  
STC 72/1984, de 14 de junio (ponente Díez-Picazo y Ponce de León), FFJJ 3.º y 5.º  
STC 102/1984, de 12 de noviembre (ponente Gómez-Ferrer Morant), FJ 4.º  
STC 66/1985, de 23 de mayo (ponente Rubio Llorente), FJ 1.º  
STC 158/1985, de 26 de noviembre (ponente Latorre Segura), FJ 4.º  
STC 15/1986, de 31 de enero (ponente Díez de Velasco), FJ 1.º  
STC 42/1986, de 10 de abril (ponente Díez-Picazo y Ponce de León), FFJJ 3.º y 4.º

STC 97/1986, de 10 de julio (ponente Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer), FJ 1.º

STC 99/1986, de 11 de julio (ponente Begué Cantón), FJ 3.º

STC 104/1986, de 17 de julio (ponente Tomás y Valiente), FJ 1.º

STC 108/1986, de 29 de julio (ponente Latorre Segura), FFJJ 17.º y 19.º

STC 137/1986, de 6 de noviembre (ponente Díez-Picazo y Ponce de León), FJ 3.º

STC 147/1986, de 25 de noviembre (ponente Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer), FFJJ 3.º, 4.º y 5.º

STC 20/1987, de 19 de febrero (ponente Tomás y Valiente), FJ 4.º

STC 42/1987, de 7 de abril (ponente Latorre Segura), FJ 2.º

STC 65/1987, de 21 de mayo (ponente López Guerra), FFJJ 14.º y 18.º

STC 99/1987, de 11 de junio (ponente De la Vega Benayas), FFJJ 1.º.b), 4.º.c) y 6.º.c)

STC 109/1987, de 29 de junio (ponente García-Mon y González Regueral), FJ 3.º.c)

STC 122/1987, de 14 de julio (ponente Latorre Segura), FJ 3.º

STC 126/1987, de 16 de julio (ponente Begué Cantón), FFJJ 9.º y 11.º

STC 127/1987, de 16 de julio (ponente Truyol Serra), FJ 2.º

STC 129/1987, de 16 de julio (ponente López Guerra), FJ 5.º

STC 133/1987, de 21 de julio (ponente Truyol Serra), FFJJ 4.º y 5.º

STC 134/1987, de 21 de julio (ponente Latorre Segura), FFJJ 6.º y 9.º

STC 158/1987, de 20 de octubre (ponente Díez-Picazo y Ponce de León), FFJJ 3.º y 5.º

STC 160/1987, de 27 de octubre (ponente De la Vega Benayas), FJ 5.º

STC 38/1988, de 9 de marzo (ponente Truyol Serra), FJ 1.º

STC 70/1988, de 19 de abril (ponente García-Mon y González-Regueral), FJ 4.º

STC 98/1988, de 31 de mayo (ponente Díez-Picazo y Ponce de León), FJ 2.º

STC 110/1988, de 8 de junio (ponente Rubio Llorente), FJ 3.º

STC 119/1988, de 20 de junio (ponente Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer), FJ 2.º

STC 120/1988, de 20 de junio (ponente Begué Cantón), FJ 3.º

STC 134/1988, de 4 de julio (ponente Begué Cantón), FJ 3.º

STC 144/1988, de 12 de julio (ponente Rubio Llorente), FJ 3.º

STC 208/1988, de 10 de noviembre (ponente Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer), Voto particular

STC 227/1988, de 29 de noviembre (ponente Leguina Villa), FFJJ 9.º, 10.º y 11.º

STC 12/1989, de 25 de enero (ponente Latorre Segura), FJ 3.º

STC 15/1989, de 26 de enero (ponente Díez-Picazo y Ponce de León), FFJJ 1.º, 2.º y 3.º

STC 45/1989, de 20 de febrero (ponente Rubio Llorente), FJ 11.º

STC 132/1989, de 18 de julio (ponente López Guerra), FJ 23.º

STC 133/1989, de 19 de julio (ponente Gimeno Sendra), FJ 3.º

STC 154/1989, de 5 de octubre (ponente García-Mon y González Regueral), FJ 6.º

STC 179/1989, de 2 de noviembre (ponente López Guerra), FJ 3.º  
STC 200/1989, de 30 de noviembre (ponente De la Vega Benayas), FJ 5.º  
STC 219/1989, de 21 de diciembre (ponente García-Mon y González Regueral), FJ 4.º  
STC 46/1990, de 15 de marzo (ponente Gimeno Sendra), FJ 4.º  
STC 65/1990, de 5 de abril (ponente Rodríguez Bereijo), FFJJ 3.º y 6.º  
STC 66/1990, de 5 de abril (ponente Rodríguez Bereijo), FFJJ 3.º y 6.º  
STC 67/1990, de 5 de abril (ponente Rodríguez Bereijo), FFJJ 3.º y 6.º  
STC 76/1990, de 26 de abril (ponente Leguina Villa), FFJJ 6.º y 8.º  
STC 97/1990, de 24 de mayo (ponente Rodríguez-Piñero y Bravo Ferrer), FJ 6.º  
STC 127/1990, de 5 de julio (ponente García-Mon y González Regueral), FJ 3.º  
STC 150/1990, de 4 de octubre (ponente Leguina Villa), FFJJ 1.º y 8.º  
STC 185/1990, de 15 de noviembre (ponente Gabaldón López), FJ 6.º  
STC 199/1990, de 20 de diciembre (ponente De los Mozos y De los Mozos), FJ 2.º  
STC 210/1990, de 20 de diciembre (ponente Tomás y Valiente), FJ 3.º  
STC 36/1991, de 14 de febrero (ponente Rubio Llorente), FJ 5.º  
STC 62/1991, de 22 de marzo (ponente Gimeno Sendra), FJ 4.º  
STC 149/1991, de 4 de julio (ponente Rubio Llorente), FJ 3.º.B).b)  
STC 150/1991, de 4 de julio (ponente López Guerra), FJ 5.º  
STC 201/1991, de 28 de octubre (ponente Díaz Eimil), FJ 3.º  
STC 231/1991, de 10 de diciembre (ponente Díaz Eimil), FJ 5.º  
STC 76/1992, de 14 de mayo (ponente García-Mon y González Regueral), FJ 4.º  
STC 93/1992, de 11 de junio (ponente Tomás y Valiente), FJ 7.º  
STC 159/1992, de 26 de octubre (ponente De Mendizábal Allende), FJ 1.º  
STC 197/1992, de 19 de noviembre (ponente Díez Eimil), FFJJ 4.º y 6.º  
STC 205/1992, de 26 de noviembre (ponente López Guerra), FJ 2.º  
STC 242/1992, de 21 de diciembre (ponente González Campos), FJ 4.º  
STC 83/1993, de 8 de marzo (ponente López Guerra), FJ 4.º  
STC 89/1993, de 12 de marzo (ponente De La Vega Benayas), FJ 2.º  
STC 111/1993, de 25 de marzo (ponente Rodríguez Bereijo), FJ 6.º  
STC 116/1993, de 29 de marzo (ponente Gimeno Sendra), FJ 3.º  
STC 142/1993, de 22 de abril (ponente Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer), FJ 4.º  
STC 146/1993, de 29 de abril (ponente Rodríguez Bereijo), FJ 6.º  
STC 147/1993, de 29 de abril (ponente García-Mon y González Regueral), FJ 4.º  
STC 156/1993, de 6 de mayo (ponente Gimeno Sendra), FJ 2.º  
STC 225/1993, de 8 de julio (ponente González Campos), FJ 6.º.D)  
STC 226/1993, de 8 de julio (ponente López Guerra), FFJJ 4.º y 5.º  
STC 237/1993, de 12 de julio (ponente Díaz Eimil), FJ 2.º  
STC 341/1993, de 18 de noviembre (ponente García-Mon y González Regueral), FFJJ 2.º y 9.º

STC 28/1994, de 27 de enero (ponente De Mendizábal Allende), FJ 1.º

STC 53/1994, de 24 de febrero (ponente González Campos), FJ 4.º.A)

STC 116/1994, de 18 de abril (ponente Viver Pi-Sunyer), FJ 8.º y voto particular

STC 143/1994, de 9 de mayo (ponente Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer), FJ 6.º

STC 146/1994, de 12 de mayo (ponente Díaz-Eimil), FJ 8.º

STC 178/1994, de 16 de junio (ponente Cruz Villalón), FJ 5.º

STC 195/1994, de 23 de junio (ponente Viver Pi-Sunyer), FJ 2.º

STC 325/1994, de 12 de diciembre (ponente De Mendizábal Allende), FJ 2.º

STC 142/1995, de 3 de octubre (ponente Delgado Barrio), Voto particular de Jiménez de Parga

STC 164/1995, de 13 de noviembre (ponente Delgado Barrio), FJ 9.º

STC 185/1995, de 14 de diciembre (ponente Viver Pi-Sunyer), FJ 9.º

STC 30/1996, de 27 de febrero (ponente Gimeno Sendra), FJ 5.º

STC 46/1996, de 25 de marzo (ponente García-Mon y González Regueral), FJ 5.º

STC 50/1996, de 26 de marzo (ponente Ruiz Vadillo), FJ 3.º

STC 118/1996, de 27 de junio (ponente Vives Antón), FFJJ 12.º y 61.º

STC 134/1996, de 22 de julio (ponente González Campos), FJ 3.º

STC 162/1996, de 17 de octubre (ponente Gabaldón López), FJ 3.º

STC 173/1996, de 31 de octubre (ponente García-Mon y González Regueral), FFJJ 3.º y 5.º.B) y C)

STC 195/1996, de 28 de noviembre (ponente Vives Antón), FJ 3.º

STC 212/1996, de 19 de diciembre (ponente Cruz Villalón), FJ 15.º

STC 61/1997, de 20 de marzo (ponente Ruiz Vadillo y García Manzano), FJ 2.º.B)

STC 91/1997, de 8 de mayo (ponente Vives Antón), FJ 1.º

STC 133/1997, de 16 de julio (ponente De Mendizábal Allende), FFJJ 6.º y 18.º

STC 136/1997, de 21 de julio (ponente González Campos), FJ 4.º, *in fine*

STC 159/1997, de 2 de octubre (ponente González Campos), FFJJ 6.º, *in fine*, 7.º.B) y votos particulares

STC 182/1997, de 28 de octubre (ponente Rodríguez Bereijo), FFJJ 11.º y 13.º

STC 183/1997, de 28 de octubre (ponente García Manzano), FJ 4.º

STC 14/1998, de 22 de enero (ponente Gabaldón López), FJ 8.º

STC 150/1998, de 2 de julio (ponente De Mendizábal Allende), FJ 4.º

STC 173/1998, de 12 de julio (ponente Viver Pi-Sunyer), FJ 14.º.h)

STC 174/1998, de 23 de julio (ponente Rodríguez Bereijo), FJ 6.º

STC 193/1998, de 1 de octubre (ponente Cruz Villalón), FJ 12.º

STC 203/1998, de 15 de octubre (ponente De Mendizábal Allende), FJ 3.º, *in fine*

STC 225/1998, de 25 de noviembre (ponente Rodríguez Bereijo), FJ 2.º.A) y 7.º

STC 36/1999, de 22 de marzo (ponente Cachón Villar), FJ 5.º

STC 49/1999, de 5 de abril (ponente Vives Antón), FJ 4.º

STC 62/1999, de 26 de abril (ponente De Mendizábal Allende), FJ 4.º

STC 117/1999, de 28 de junio (ponente De Mendizábal Allende), FJ 4.º, *in fine*  
STC 130/1999, de 1 de julio (ponente González Campos), FFJJ 4.º y 8.º  
STC 165/1999, de 27 de septiembre (ponente Conde Martín de Hijas), FJ 2.º  
STC 176/1999, de 30 de septiembre (ponente Cachón Villar), FJ 4.º  
STC 218/1999, de 29 de noviembre (ponente Jiménez de Parga y Cabrera), FJ 2.º  
STC 233/1999, de 16 de diciembre (ponente Cachón Villar), FFJJ 6.º y 39.º  
STC 32/2000, de 3 de febrero (ponente Viver Pi-Sunyer), FFJJ 5.º y 6.º  
STC 74/2000, de 16 de marzo (ponente De Mendizábal Allende), FJ 3.º  
STC 104/2000, de 13 de abril (ponente Jiménez de Parga y Cabrera), FFJJ 6.º y 7.º  
STC 176/2000, de 26 de junio (ponente Conde Martín de Hijas), FJ 3.º  
STC 180/2000, de 29 de junio (ponente Vives Antón), FFJJ 7.º y 9.º  
STC 235/2000, de 5 de octubre (ponente Jiménez Sánchez), FJ 8.º  
STC 273/2000, de 15 de noviembre (ponente Cruz Villalón), FFJJ 6.º, 9.º, 10.º, 11.º y 12.º  
STC 274/2000, de 15 de noviembre (ponente González Campos), FFJJ 4.º y 7.º  
STC 305/2000, de 11 de diciembre (ponente García Manzano), FJ 2.º  
STC 88/2001, de 2 de abril (ponente De Mendizábal Allende), FJ 6.º  
STC 99/2001, de 23 de abril (ponente García Manzano), FFJJ 4.º y 5.º  
STC 100/2001, de 23 de abril (ponente Casas Baamonde), FFJJ 6.º y 7.º  
STC 109/2001, de 26 de abril (ponente Conde Martín de Hijas), FJ 5.º y 6.º, *in fine*  
STC 111/2001, de 7 de mayo (ponente Jiménez de Parga y Cabrera), FJ 8.º  
STC 131/2001, de 7 de junio (ponente Conde Martín de Hijas), FJ 5.º  
STC 234/2001, de 13 de diciembre (ponente García Manzano), FFJJ 8.º, 9.º y 11.º  
STC 3/2002, de 14 de enero (ponente Casas Baamonde), FJ 2.º  
STC 54/2002, de 27 de febrero (ponente Pérez Vera), FJ 9.º  
STC 77/2002, de 8 de abril (ponente Jiménez Sánchez), FJ 5.º  
STC 80/2002, de 8 de abril (ponente Casas Baamonde), FFJJ, 3.º, 5.º y 6.º  
STC 96/2002, de 25 de abril (ponente Cachón Villar), FJ 5.º  
STC 113/2002, de 9 de mayo (ponente Pérez Vera), FJ 7.º  
STC 156/2002, de 23 de julio (ponente Conde Martín de Hijas), FJ 2.º  
STC 2/2003, de 16 de enero (ponente Casas Baamonde), FJ 8.º  
STC 3/2003, de 16 de enero (ponente Gay Montalvo), FFJJ 10.º y 11.º  
STC 191/2003, de 27 de octubre (ponente Conde Martín de Hijas), FJ 2.º  
STC 222/2003, de 15 de diciembre (ponente Delgado Barrio), FJ 4.º  
STC 89/2004, de 19 de mayo (ponente Pérez Vera), FJ 3.º  
STC 126/2004, de 19 de julio (ponente Rodríguez-Zapata Pérez), FJ 3.º  
STC 135/2004, de 5 de agosto (ponente Sala Sánchez), FJ 3.º.d)  
STC 156/2004, de 21 de septiembre (ponente Rodríguez-Zapata Pérez), FJ 9.º  
STC 178/2004, de 21 de octubre (ponente Conde Martín de Hijas), FJ 12.º

STC 34/2005, de 17 de febrero (ponente Jiménez Sánchez), FJ 5.º  
STC 44/2005, de 28 de febrero (ponente Sala Sánchez), FJ 3.º  
STC 82/2005, de 6 de abril (ponente Aragón Reyes), FJ 1.º  
STC 83/2005, de 7 de abril (ponente Delgado Barrio), FJ 5.º  
STC 138/2005, de 26 de mayo (ponente Rodríguez-Zapata Pérez), FJ 4.º  
STC 296/2005, de 21 de noviembre (ponente Casas Baamonde), FJ 3.º  
STC 332/2005, de 15 de diciembre (ponente Conde Martín de Hijas), FJ 17.º  
STC 341/2005, de 21 de diciembre (ponente Pérez Vera), FJ 8.º y 9.º  
STC 72/2006, de 13 de marzo (ponente Pérez Tremps), FJ 1.º  
STC 76/2006, de 13 de marzo (Ponente García-Calvo y Montiel), FJ 2.º  
STC 112/2006, de 5 de abril (ponente Pérez Tremps), FJ 17.º  
STC 222/2006, de 6 de julio (ponente Casas Baamonde), FJ 8.º y 9.º  
STC 231/2006, de 17 de julio (ponente Pérez Vera), FJ 2.º  
STC 13/2007, de 18 de enero (ponente Jiménez Sánchez), FJ 4.º  
STC 169/2007, de 18 de julio (ponente Conde Martín de Hijas), FJ 2.º  
STC 173/2007, de 23 de julio (ponente Gay Montalvo), FJ 4.º  
STC 238/2007, de 21 de noviembre (ponente Conde Martín de Hijas), FFJJ 4.º, 5.º y voto particular  
STC 247/2007, de 12 de diciembre (ponente Pérez Vera), FJ 15.º.d)  
STC 248/2007, de 13 de diciembre (ponente Aragón Reyes), FFJJ 4.º y 5.º  
STC 16/2008, de 31 de enero (ponente Pérez Vera), FJ 2.º  
STC 49/2008, de 9 de abril (ponente Pérez Tremps), FJ 4.º y voto particular  
STC 60/2008, de 26 de mayo (ponente Sala Sánchez), FFJJ 4.º y 9.º  
STC 84/2008, de 21 de julio (ponente Delgado Barrio), FFJJ 4.º y 8.º  
STC 109/2008, de 22 de septiembre (ponente Jiménez Sánchez), FJ 3.º  
STC 135/2008, de 27 de octubre (ponente Casas Baamonde), FJ 4.º  
STC 89/2009, de 20 de abril (ponente Rodríguez-Zapata Pérez), FFJJ 3.º, 5.º y 6.º  
STC 90/2009, de 20 de abril (ponente Jiménez Sánchez), FFJJ 4.º y 5.º  
STC 105/2009, de 4 de mayo (ponente Rodríguez-Zapata Pérez), FJ 3.º  
STC 116/2009, de 18 de mayo (ponente Pérez Tremps), FFJJ 3.º y 7.º  
STC 126/2009, de 21 de mayo (ponente Gay Montalvo), FJ 4.º  
STC 139/2009, de 15 de junio (ponente Sala Sánchez), FJ 5.º  
STC 146/2009, de 15 de junio (ponente Aragón Reyes), FJ 7.º  
STC 147/2009, de 15 de junio (ponente Pérez Vera), FJ 2.º  
STC 161/2009, de 29 de junio (ponente Sala Sánchez), FJ 3.º  
STC 192/2009, de 28 de septiembre (ponente Pérez Tremps), FJ 2.º  
STC 193/2009, de 28 de septiembre (ponente Rodríguez Arribas), FJ 2.º  
STC 21/2011, de 14 de marzo (ponente Rodríguez Arribas), FJ 2.º  
STC 74/2011, de 19 de mayo (ponente Sala Sánchez)  
STC 89/2011, de 6 de junio (ponente Pérez Vera)



STC 136/2011, de 13 de septiembre (ponente Pérez Vera)  
STC 176/2011, de 8 de noviembre (ponente Pérez Tramps)  
STC 19/2012, de 15 de febrero (ponente Pérez Vera)  
STC 37/2012, de 19 de marzo (ponente Aragón Reyes)  
STC 40/2012, de 29 de marzo (ponente Gay Montalvo)  
STC 41/2012, de 29 de marzo (ponente Aragón Reyes)  
STC 43/2012, de 29 de marzo (ponente Aragón Reyes)  
STC 46/2012, de 29 de marzo (ponente Aragón Reyes)  
STC 48/2012, de 29 de marzo (ponente Asua Batarrita)  
STC 54/2012, de 29 de marzo (ponente Hernando Santiago)  
STC 55/2012, de 29 de marzo (ponente Pérez Vera)  
STC 64/2012, de 29 de marzo (ponente Gay Montalvo)  
STC 65/2012, de 29 de marzo (ponente Gay Montalvo)  
STC 67/2012, de 29 de marzo (ponente Ortega Álvarez)  
STC 69/2012, de 29 de marzo (ponente Rodríguez Arribas)  
STC 75/2012, de 16 de abril (ponente Aragón Reyes)  
STC 91/2012, de 7 de mayo (ponente Pérez de los Cobos Orihuel)  
STC 93/2012, de 7 de mayo (ponente Delgado Barrio)  
STC 94/2012, de 7 de mayo (ponente Rodríguez Arribas)  
STC 98/2012, de 7 de mayo (ponente Rodríguez Arribas)  
STC 100/2012, de 8 de mayo (ponente Delgado Barrio)  
STC 101/2012, de 8 de mayo (ponente Sala Sánchez)  
STC 102/2012, de 8 de mayo (ponente Pérez de los Cobos Orihuel)  
STC 113/2012, de 24 de mayo (ponente Gay Montalvo)  
STC 114/2012, de 24 de mayo (ponente Rodríguez Arribas)  
STC 120/2012, de 4 de junio (ponente Hernando Santiago)  
STC 209/2012, de 14 de noviembre (ponente Hernando Santiago)  
STC 220/2012, de 26 de noviembre (ponente Pérez Tremps)  
STC 234/2012, de 13 de diciembre (ponente Rodríguez Arribas)  
STC 237/2012, de 13 de diciembre (ponente Pérez de los Cobos Orihuel)  
STC 238/2012, de 13 de diciembre (ponente Pérez Tremps)  
STC 9/2013, de 28 de enero (ponente Ollero Tassara)  
STC 36/2013, de 14 de febrero (ponente Hernando Santiago)  
STC 86/2013, de 11 de abril (ponente Valdés Dal-Ré)  
STC 93/2013, de 23 de abril (ponente Asua Batarrita)  
STC 101/2013, de 23 de abril (ponente González Rivas)  
STC 111/2013, de 9 de mayo (ponente Sala Sánchez)  
STC 132/2013, de 5 de junio (ponente Rodríguez Arribas)  
STC 206/2013, de 5 de diciembre (ponente Asua Batarrita)

STC 217/2013, de 19 de diciembre (ponente Pérez de los Cobos Orihuel)  
STC 53/2014, de 10 de abril (ponente Roca Trías)  
STC 76/2014, de 8 de mayo (ponente Enríquez Sancho)  
STC 119/2014, de 16 de julio (ponente Ollero Tassara)  
STC 152/2014, de 25 de septiembre (ponente Ollero Tassara)  
STC 159/2014, de 6 de octubre (ponente Pérez de los Cobos Orihuel)  
STC 183/2014, de 6 de noviembre (ponente Ortega Álvarez)  
STC 185/2014, de 6 de noviembre (ponente Valdés Dal-Ré)  
STC 197/2014, de 4 de diciembre (ponente Valdés Dal-Ré)  
STC 215/2014, de 18 de diciembre (ponente González Rivas)  
STC 7/2015, de 22 de enero (ponente Xiol Ríos)  
STC 44/2015, de 5 de marzo (ponente Xiol Ríos)  
STC 49/2015, de 5 de marzo (ponente Roca Trías)  
STC 81/2015, de 30 de abril (ponente Enríquez Sancho)  
STC 84/2015, de 30 de abril (ponente Pérez de los Cobos Orihuel)  
STC 102/2015, de 26 de mayo (ponente Narváez Rodríguez)  
STC 103/2015, de 28 de mayo (ponente Roca Trías)  
STC 105/2015, de 28 de mayo (ponente Ollero Tassara)  
STC 109/2015, de 28 de mayo (ponente Valdés Dal-Ré)  
STC 116/2015, de 8 de junio (ponente Asua Batarrita)  
STC 119/2015, de 8 de junio (ponente Xiol Ríos)  
STC 120/2015, de 8 de junio (ponente Martínez-Vares García)  
STC 123/2015, de 8 de junio (ponente Pérez de los Cobos Orihuel)  
STC 126/2015, de 8 de junio (ponente Asua Batarrita)  
STC 127/2015, de 8 de junio (ponente Martínez-Vares García)  
STC 129/2015, de 8 de junio (ponente Valdés Dal-Ré)  
STC 130/2015, de 8 de junio (ponente Xiol Ríos)  
STC 131/2015, de 8 de junio (ponente Martínez-Vares García)  
STC 133/2015, de 8 de junio (ponente Valdés Dal-Ré)  
STC 134/2015, de 8 de junio (ponente Valdés Dal-Ré)  
STC 135/2015, de 8 de junio (ponente Ollero Tassara)  
STC 144/2015, de 22 de junio (ponente Ollero Tassara)  
STC 216/2015, de 22 de octubre (ponente Asua Batarrita)  
STC 233/2015, de 5 de noviembre (ponente Valdés Dal-Ré)  
STC 236/2015, de 19 de noviembre (ponente Asua Batarrita)  
STC 261/2015, de 14 de diciembre (ponente González Rivas)  
STC 267/2015, de 14 de diciembre (ponente Roca Trías)  
STC 270/2015, de 17 de diciembre (ponente Roca Trías)  
STC 26/2016, de 18 de febrero (ponente Pérez de los Cobos Orihuel)  
STC 56/2016, de 17 de marzo (ponente Xiol Ríos)



STC 96/2016, de 12 de mayo (ponente González-Trevijano Sánchez)  
STC 99/2016, de 25 de mayo (ponente Roca Trías)  
STC 121/2016, de 23 de junio (ponente Valdés Dal-Ré)  
STC 122/2016, de 23 de junio (ponente Ollero Tassara)  
STC 123/2016, de 23 de junio (ponente Enríquez Sancho)  
STC 138/2016, de 18 de julio (ponente Enríquez Sancho)

#### TRIBUNAL SUPREMO

STS 1484/1983, de 5 de mayo (ponente De la Vega Benayas)  
STS 13288/1989, de 21 de abril (ponente Delgado Barrio)  
STS 4829/1994, de 22 de junio (ponente Rodríguez-Zapata Pérez)  
STS 670/1996, de 5 de febrero (ponente Murillo Martín de los Santos)  
STS 2114/1998, de 30 de marzo (ponente González Poveda)  
STS 3178/1999, de 10 de mayo (ponente Fernández Montalvo)  
STS 5066/1999, de 13 de julio (ponente Mateos García)  
STS 5064/1999, de 13 de julio (ponente Mateos García)  
STS 5037/1999, de 13 de julio (ponente Xiol Ríos)  
STS 5050/1999, de 13 de julio (ponente Xiol Ríos)  
STS 5413/1999, de 24 de julio (ponente Peces Morate)  
STS 6704/1999, de 26 de octubre (ponente González Rivas)  
STS 7200/1999, de 15 de noviembre (ponente Fernández Montalvo)  
STS 7213/1999, de 15 de noviembre (ponente Fernández Montalvo)  
STS 7575/2000, de 21 de octubre (ponente Mateo Díaz)  
STS 4668/2001, de 4 de junio (ponente Fernández Montalvo)  
STS 2625/2002, de 15 de abril (ponente Fernández Montalvo)  
STS 2629/2002, de 15 de abril (ponente Fernández Montalvo)  
STS 2630/2002, de 15 de abril (ponente Fernández Montalvo)  
STS 5836/2002, de 13 de septiembre (ponente Rodríguez-Zapata Pérez)  
STS 4898/2004, de 7 de julio (ponente González Poveda)  
STS 5603/2005, de 27 de septiembre (ponente Lecumberri Martí)  
STS 7404/2005, de 14 de diciembre (ponente Corbal Fernández)  
STS 4254/2006, de 6 de julio (ponente Corbal Fernández)  
STS 822/2007, de 11 de enero (ponente Gullón Ballesteros)  
STS 615/2008, de 4 de febrero (ponente Xiol Ríos)  
STS 616/2008, de 4 de febrero (ponente Xiol Ríos)  
STS 618/2008, de 4 de febrero (ponente Xiol Ríos)  
STS 625/2008, de 4 de febrero (ponente Xiol Ríos)  
STS 627/2008, de 4 de febrero (ponente Xiol Ríos)

STS 2016/2008, de 3 de abril (ponente Xiol Ríos)

STS 6622/2009, de 21 de octubre (ponente Xiol Ríos)

STS 5543/2011, de 20 de julio (ponente Xiol Ríos)

STS 6547/2011, de 4 de octubre (ponente Xiol Ríos)

**BIBLIOGRAFÍA**

AGUILÓ REGLA, Josep. *Teoría general de las fuentes del Derecho (y el orden jurídico)*. Ariel Derecho. Barcelona, 2012.

ALVARADO DÁVILA, Víctor. «Ética y Filosofía del Derecho en Kant y su influencia en la Declaración de los Derechos Humanos», en *Praxis*, 62, julio-diciembre 2008.

ANKUM, Hans. «La noción de "*Ius publicum*" en Derecho romano», en *Anuario de Historia del Derecho español*, 53, 1983.

ARAGÓN REYES, Manuel. *Constitución y Democracia*. Tecnos. Madrid, 1989.

ARCE Y FLÓREZ-VALDÉS, Joaquín. *Los principios generales del Derecho y su formulación constitucional*. Civitas. Madrid, 1990.

ARISTÓTELES. *Moral a Nicómaco*. Trad. Patricio de Azcárate. Espasa-Calpe. Madrid, 1996.

— *La Política*. Trad. Patricio de Azcárate. Espasa-Calpe. Madrid, 1985.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan. «Sistema tributario y Constitución», *Cuadernos de Derecho Público*, 25, 2006.

ASTARLOA, Ignacio (coord.). *Memento Práctico. Técnica Normativa. 2016-2017*. Francis Lefebvre. Madrid, 2015.

ATIENZA RODRÍGUEZ, Manuel. *Las razones del Derecho. Teorías de la argumentación jurídica*. Universidad Nacional Autónoma de México. México, 2005.

ATIENZA RODRÍGUEZ, Manuel y RUIZ MANERO, Juan. «Sobre principios y reglas», en *Biblioteca virtual Miguel de Cervantes*. Alicante, 2001.

(<http://www.cervantesvirtual.com/obra/sobre-principios-y-reglas-0/>). Consultado el 12 de julio de 2017.

— *Las piezas del Derecho: Teoría de los enunciados jurídicos*. Ariel Derecho. Barcelona, 1996.

AVILA, Humberto. *Teoría de la seguridad jurídica*. Trad. Laura Criado Sánchez. Marcial Pons. Madrid, 2012.

— *Teoría de los principios*. Trad. Laura Criado Sánchez. Marcial Pons. Madrid, 2011.

BACIERO RUIZ, Francisco T. «La Ley natural según Francisco Suárez», en *Revista Española de Filosofía Medieval*, 14, 2007.

BAUMAN, Zygmunt. *La società dell'incertezza*. Il Mulino. Boloña, 2000.

BELADIEZ ROJO, Margarita. *Los principios jurídicos*. Aranzadi, S.A., Thomson Reuters. Cizur Menor. Navarra, 2010.

BERMEJO VERA, José. *El declive de la seguridad jurídica en el ordenamiento plural*. Aranzadi. Pamplona, 2005.

BETANCOURT SERNA, Fernando. *Derecho romano clásico*. Universidad de Sevilla, 3.ª ed. Sevilla, 2007.

BLANCH NOUGUÉS, Juan Manuel y PALOMO PINEL, Carmen. «*Ius publicum* y *Ius privatum* en la experiencia histórica del Derecho. Un ejemplo insólito en las distinciones de Bártolo expuestas a través de esquemas», en *Revista General de Derecho romano*, 18, 2012.

BOBBIO, Norberto. *Teoría General del Derecho*. Trad. Eduardo Roza Acuña. Debate. Madrid, 1991.

— *Il positivismo giuridico. Lezioni di Filosofia del diritto*. G. Giapichelli Editore. Turín, 1996.

— *El problema del positivismo jurídico*. Trad. E. Garzón Valdés. Editorial Universitaria de Buenos Aires, EUDEBA. Buenos Aires, 1965.

BONACHERA VILLEGAS, Raquel. *El Control Jurisdiccional de los Reglamentos*. Aranzadi. Pamplona, 2006.

BONELL COLMENERO, Ramón. «Principio de igualdad y deber de contribuir», *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XXXVIII, 2005.

BURGOS DE PAZ, Marcos Salón. *Ad leges taurinas insignes commentarii*. Valladolid, 1578.

CALVO ORTEGA, Rafael. *¿Hay un principio de Justicia Tributaria?* Aranzadi. Pamplona, 2012.

CASTILLO BLANCO, Federico A. «El principio de seguridad jurídica: especial referencia a la certeza en la creación del Derecho», en *Documentación Administrativa*, 263-264, mayo-diciembre 2002.

CAZORLA PRIETO, Luis María. *El lenguaje jurídico actual*. 2.<sup>a</sup> ed. Aranzadi. Pamplona, 2014.

— *Codificación contemporánea y técnica legislativa*. Aranzadi. Cizur Menor. Navarra, 1999.

— «En torno al decreto-ley en materia tributaria», en *Revista de Administración Pública*, 100-102, 1983.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. «Aplicaciones prácticas de los principios constitucionales tributarios». *Tribuna Fiscal*, 40, 1994.

CICERÓN, Marco Tulio. *Las Leyes*. Trad. Chantal López y Omar Cortés, edición online en [http://www.antorcha.net/biblioteca\\_virtual/derecho/leyes/presentacion.html](http://www.antorcha.net/biblioteca_virtual/derecho/leyes/presentacion.html), Consultado el 15 de marzo de 2017.

— *Sobre la República*. Trad. Álvaro d'Ors Pérez-Peix y Antonio Fontán Pérez. Gredos. Madrid, 2000.

CLAVERO ARÉVALO, Manuel Francisco. «La doctrina de los Principios Generales del Derecho y las lagunas del ordenamiento administrativo». *Revista de Administración Pública*, 7, 1972.

CLEMENTE DE DIEGO, Felipe. *Instituciones de Derecho Civil Español. Tomo I*. Victoriano Suárez. Madrid, 1941.

— *Apuntes de Derecho Civil Español común y foral*. Victoriano Suárez. Madrid, 1916.

COMBALÍA, Zoila. «Incidencia de la *Ignorantia vel error iuris* en la aplicación de la Ley». Rev. *Ius Canonicum*. Universidad de Zaragoza, 1999, vol. especial.

CORDÓN EZQUERRO, Teodoro y GUTIÉRREZ FRANCO, Yanna. «Los principios constitucionales de generalidad y capacidad económica en nuestra realidad tributaria». *Gaceta Fiscal*. Madrid, 1996.

CORTINA, Adela. *Ciudadanos del mundo. Hacia una teoría de la ciudadanía*. Alianza Editorial. Madrid, 2001.

— *El mundo de los valores. Ética mínima y educación*. El Buho, Ltda. Bogotá, 1999.

DE BRITO MACHADO, Hugo. *Curso de Direito Tributário*. Malheiros Editores. 31.<sup>a</sup> edic. São Paulo, 2010.

DE CARRERAS, Francesc. *El Estado de Derecho como sistema*. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 1996.

DE CASTRO CID, Benito. «Los modelos de ciencia jurídica en el positivismo» y «La crisis del positivismo» en *18 Lecciones de Filosofía del Derecho (manual para alumnos de la UNED)*. DE CASTRO CID, Benito y MARTÍNEZ MORÁN, Narciso (coord.). Editorial Universitas S.A. Madrid, 2008.

DE CASTRO Y BRAVO, Federico. *Derecho civil de España*. Introd. Luis DÍEZ-PICAZO; Thomson Civitas; Cizur Menor, Navarra, 2008.

DE DIOS, Salustiano. *El poder del monarca en la obra de los juristas castellanos (1480-1680)*. Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha. Bibliotheca Argentea, 2. Cuenca, 2014.

DE VICENTE DE LA CASA, Fernando. «Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos». *Crónica Tributaria*, 144, 2012.

DÍEZ-PICAZO, Luis. «Constitución y fuentes del Derecho». *Revista española de derecho administrativo*, 21, 1979.

DELGADO BARRIO, Javier. «Reflexiones sobre el art. 106.1 de la Constitución Española: el control jurisdiccional y los principios generales del Derecho», en *Estudios sobre la Constitución Española: homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, vol. 3, *La Corona, las Cortes Generales, del Gobierno y de las Administraciones Públicas*. Civitas. Madrid, 1991.

DESDENTADO DAROCA, Eva. «El control de constitucionalidad en procesos de contenido competencial», en *Tribunal Constitucional y diálogo entre tribunales: XVIII Jornadas de la Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2013.

— «El principio de interdicción de la arbitrariedad», en *Los principios jurídicos del derecho administrativo*. Dir. SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso. La Ley. Madrid, 2010.

DWORKIN, Ronald. *The Philosophy of Law*, Oxford University Press. New York, 1977. Trad. cast., *La Filosofía del Derecho*, F.C.E. México, 1980.

— *Los derechos en serio*. Ariel, Barcelona, 1984.

ESPARZA, José Javier. *¡Santiago y cierra España! El nacimiento de una nación*. La Esfera de los Libros. Madrid, 2015.

ESPÍN TEMPLADO, Eduardo. *Manual de Derecho Constitucional*, vol. I, «El ordenamiento constitucional. Derechos y deberes de los ciudadanos». Tirant lo Blanch, 9.ª ed. Valencia, 2013.

FALCÓN Y TELLA, María José. *Derecho y Literatura*. Marcial Pons. Madrid, 2015.

FASSÓ, Guido. *Società, legge e ragione*. Edizioni di Comunità. Milán, 1975.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón. *De la arbitrariedad del Legislador*. Civitas, Madrid, 1998.

FREIXES SANJUAN, Teresa y REMOTTI CARBONELL, J. Carlos. «Los valores y los principios en la interpretación constitucional», en *Revista española de Derecho Constitucional*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Año 12, 35, mayo-agosto 1992.

FROMM, Erich. *On disobedience and Other Essays*, Routledge & Kegan Paul. Londres, 1984.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Justicia y Seguridad Jurídica en un mundo de leyes desbocadas*. Cuadernos Civitas. Thomson Reuters, Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 1999.

— *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*. Aranzadi. Pamplona, 2006.

— *Reflexiones sobre la ley y los principios generales del Derecho*. Civitas. Madrid, 1984.

— *Legislación delegada, potestad reglamentaria y control judicial*. Tecnos. Madrid, 1970.

— «Principio de legalidad, Estado Material de Derecho y facultades interpretativas y constructivas de la Jurisprudencia en la Constitución». *Revista Española de Derecho Constitucional*, 10, 1984.

GARCÍA FERNÁNDEZ, Javier. «Problemas de técnica legislativa en el ámbito de la producción normativa de las comunidades autónomas», en *El funcionamiento del Estado autonómico*, 1999.

GARCÍA GALLO, Alfonso. *Manual de Historia del Derecho Español*. Artes Gráficas y Ediciones. Madrid, 1984.

GARCÍA-ESCUADERO MÁRQUEZ, Piedad. «Iniciativa Legislativa del Gobierno y técnica normativa en las nuevas leyes administrativas (leyes 39 y 40/2015)», en *Teoría y Realidad Constitucional*, 38, 2016.

— *Técnica legislativa y seguridad jurídica: ¿hacia el control constitucional de la calidad de las leyes?* Thomson Reuters, Aranzadi, Cuadernos Civitas. Cizur Menor, Navarra, 2010.

GARCÍA NOVOA, César. «Aplicación de los tributos y seguridad jurídica», en *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*, Semana de estudios de Derecho financiero, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2006.

— *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Marcial Pons. Madrid, 2000.

GARRIDO FALLA, Fernando. *Tratado de Derecho Administrativo*. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 1985.



— «Comentario al art. 9.3 de la Constitución Española», en *Comentarios a la Constitución*, Civitas, 2.ª ed. Madrid, 1985.

GONZÁLEZ DÍAZ, José Luís. *Refranes y Coplas*. Edimat Libros. Madrid, 2013.

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. «El principio general de la Buena Fe en el Derecho Administrativo», Discurso de recepción como académico en la Real Academia de Ciencias morales y Políticas. Madrid, 1983.

GORDILLO CAÑAS, Antonio. *Ley, Principios Generales y Constitución: Apuntes para una relectura de la Constitución desde la teoría de las fuentes del Derecho*. Centro de Estudios Ramón Areces. Madrid, 1990.

GRAU, Eros. *Interpretación y aplicación del Derecho*. Dykinson, Madrid, 2007.

GUASP DELGADO, Jaime. *Derecho*. Gráficas Hergón. Madrid, 1971.

HEGEL, Georg W. F. *Fundamentos de la Filosofía del Derecho*. Trad. Alfredo Llanos. En castellano, Siglo Veinte. Buenos Aires, 1987.

HERNÁNDEZ GUIJARRO, Fernando. «Los principios y garantías constitucionales en las Ordenanzas Fiscales», en *Cuadernos Aranzadi de Jurisprudencia Tributaria*, 78, 2015.

HERREROS LÓPEZ, Juan Manuel. «La justiciabilidad de los derechos sociales», en *Lex Social*, Sevilla, 2011.

— «Los controles a la legislación delegada», en *Actualidad administrativa*, 18, 2005.

HIERRO SÁNCHEZ-PESCADOR, Liborio L. *El modesto principio de que la ignorancia del Derecho no excusa de su cumplimiento*. Universidad Autónoma de Madrid. Madrid, 2013.

HOBBS, Thomas. *Leviathan. O la materia, forma y poder de una república eclesiástica y civil*. Trad. Manuel Sánchez Sarto. Fondo de Cultura Económica, FCE. México, 2014.

JIMÉNEZ CASTAÑO, David. «Algunas notas sobre Domingo de Soto y la prehistoria del estado de naturaleza hobbesiano», en *Cuadernos Electrónicos de Filosofía del Derecho*, CEFD, 31, 2015.

JUNQUERA DE ESTÉFANI, Rafael. «Principios, normas y valores (I)», *18 Lecciones de Filosofía del Derecho*. DE CASTRO CID, Benito y MARTÍNEZ MORÁN, Narciso (coord.). Universitas, S.A. (UNED). Madrid, 2010.

KAFKA, Franz. *El Proceso*. Trad. José Rafael Hernández Arias, Valdemar, reed., Madrid, 2016.

KANT, Immanuel. *Teoría y Praxis*. Trad. Emilio Estiú. Prometeo Libros. Buenos Aires, 2010.

KELSEN, Hans. *¿Qué es la Justicia?* Estudio preliminar de CALSAMIGLIA, Albert. Ariel, S.A., Derecho, Barcelona, 2000.

— *Teoría pura del derecho. Introducción a los problemas de la ciencia jurídica*. Trad. Gregorio Robles y Félix F. Sánchez. Trotta, Madrid, 2011.

KRIELE, Martin. «Máximas para el arte de legislar», en *III Jornadas de Derecho Parlamentario: La función legislativa de los Parlamentos y la técnica de legislar*. Univ. de Salamanca. Salamanca, 2000.

LA IGLESIA, Gustavo. *Principios y axiomas de derecho universal*. Mariano Núñez Samper. Madrid, 1914.

LAPORTA SAN MIGUEL, Francisco Javier. «El deterioro de las leyes», en *Claves de razón práctica*, 142, 2004.

LARENZ, Karl. *Derecho justo. Fundamentos de ética jurídica*. Civitas. Madrid, 1988.

— *Metodología de la Ciencia del Derecho*. Ariel Derecho. Barcelona, 1980.

LATORRE SEGURA, Ángel. *Introducción al Derecho*. Ariel Derecho, 8.<sup>a</sup> edición. Barcelona, 1991.

LAVILLA ALSINA, Landelino. «Buenos y malos usos en la creación de las normas jurídicas», en *Anales de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, 32, 2002.

LEGUINA VILLA, Jesús. «Principios generales del Derecho y Constitución», en *Revista de Administración Pública*, 114, 1987.

LEONARDO LISI, Francisco. «La noción de ley natural en Cicerón», en *Ética y Política*, XVI, 2, 2014.

LOPEZ DE OÑATE, Flavio. *La certezza del diritto*. Nuova edizione riveduta. Giuffrè, Milán, 1968. En castellano, *La certeza del Derecho*. Ediciones Jurídicas Europa-América. Buenos Aires, 1953. Y recientemente en España, *La certeza del Derecho*. Comares. Granada, 2007.

LOPEZ MENUDO, Francisco. «Los Principios Generales del Procedimiento Administrativo», en *Revista de Administración Pública*, 129, 1992.

LORENZO DE MEMBIELA, Juan B. «El principio de confianza legítima como criterio ponderativo de la actividad discrecional de la Administración Pública», en *Revista de Administración Pública*, 171, Madrid, 2006.

LOZANO SERRANO, Carmelo. «Las fuentes del Derecho en la doctrina y en la jurisprudencia constitucional: aplicación al ordenamiento financiero», en *Revista de Administración Pública*, 99, septiembre-diciembre 1982.

LUCAS VERDÚ, Pablo. «Estudio sobre los valores superiores del ordenamiento constitucional español. Artículo 1.1». Real Academia de Ciencias Morales y Políticas. Sesión 4 noviembre 2008.

LUMIA, Giuseppe. *Principios de Teoría e Ideología del Derecho*. Versión castellana, RUIZ MIGUEL, Alfonso. Debate. Madrid, 1991.

LUNA SERRANO, Agustín. *La seguridad jurídica y las verdades oficiales del Derecho*. Dykinson. Madrid, 2015.

MARRERO GARCÍA-ROJO, Ángel. «Artículo 9.3: los principios garantizados en la Constitución», en *Comentarios a la Constitución española. XXX aniversario*. Fundación Wolters Kluwer. Madrid, 2009.

MENÉNDEZ MENÉNDEZ, Aurelio. *La proliferación legislativa: un desafío para el Estado de Derecho*. Civitas. Madrid, 2004.

MESCHERIAKOFF, Alain-Serge. «La notion de principes, généraux, du droit dans jurisprudence récente», en *Droit Administratif*, 1976.

MONTANOS FERRIN, Enma y SÁNCHEZ ARCILLA, José. *Introducción a la Historia del Derecho (I)*. Dykinson. Madrid, 1988.

MONTESQUIEU. *Del Espíritu de las Leyes*. Tecnos. Madrid, 1997.

MUÑOZ MACHADO, Santiago. «Regulación y confianza legítima», en *Revista de Administración Pública*, 200, mayo-agosto 2016.

NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Ministerio de Hacienda, Centro de Publicaciones. Madrid, 1994.

NIETO GARCÍA, Alejandro. «Peculiaridades jurídicas de la Norma Constitucional», en *Revista de Administración Pública*, 100-102, enero-diciembre 1983.

NOZICK, Robert. *Anarquía, Estado y Utopía*, Fondo de Cultura Económica, FCE. México, 1988.

OLLERO GÓMEZ, Carlos. «El sistema representativo», en *Revista de Estudios Políticos*, 119, 1961.

ORTEGA Y GASSET, José. *Obras completas*. Alianza Editorial. Madrid, 1983.

PALMA FERNÁNDEZ, José Luis. «La seguridad jurídica ante la abundancia de normas». *Cuadernos y Debates*, 68. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 1997.

PENDÁS GARCÍA, Benigno. *Democracias inquietas. Una defensa activa de la España constitucional*. Nobel. Cap. 1.4. Oviedo, 2015.

PEREZ LUÑO, Antonio Enrique. *La seguridad jurídica*. Ariel. Barcelona, 1994.

PÉREZ SERRANO, Nicolás. *Obras escogidas de Nicolás Pérez Serrano*. Introd. Nicolás Pérez-Serrano Jáuregui. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2017.

PETIT CALVO, Carlos. «Consuetudo y mos en la *Lex Visigothorum*», en *Anuario del Historia del Derecho Español*, 54, Madrid, 1984, pp. 209-252.

PLATÓN. *Protágoras, Gorgias, Carta Séptima*. Trad. Javier Martínez García. Alianza Editorial. Madrid, 2015.

— *Diálogos*. Trad. de L. Roig De Lluís. Espasa-Calpe. Madrid, 2003.

— *La República*. Trad. de José Manuel Pabon Y Manuel Fernández-Galiano. Juventud. Barcelona, 2000.

POPPER, KARL R. *Sociedad abierta, universo abierto. Conversación con Frank Kreuzer*. Trad. cast. de Salvador Mas Torres y Ángeles Jiménez Perona. Tecnos. 5.ª edición. Madrid, 1983.

PRIETO SANCHÍS, Luis. *Ley, principios, derechos*. Dykinson. Madrid, 2002.

PUIG PEÑALOSA, Xavier. «El concepto de *ápeiron* en Anaximandro: una estética del origen», en *Ontology Studies*. Universidad del País Vasco. 9, 2009.

RAWLS, John. *Teoría de la Justicia*. Trad. María Dolores González. Fondo de la Cultura Económica, FCE. México, 1975.

RECASÉNS SICHES, Luis. *Tratado general de Filosofía del Derecho*. Porrúa. México, 1959.

REINOSO BARBERO, Fernando. *Principios generales del Derecho en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Dykinson, Madrid, 1987.

RICARDO, David. *Principios de economía política y de tributación*. Trad. Valentín Andrés Álvarez. Seminarios y Ediciones. Madrid, 1973.

RIPERT, Georges. *Aspectos jurídicos del capitalismo moderno*. Trad. Quero Morales, José. Comares. Granada, 2001.

RIVERO, Jean. «Los principios generales del Derecho en el Derecho Administrativo francés contemporáneo», en *Revista de Administración Pública*, secc. *Crónica Administrativa Extranjera*, INAP, 6, septiembre-diciembre 1951.

RODRÍGUEZ ARANA, J. «Principio de seguridad jurídica y técnica normativa», en *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, 4, 2007.

RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*. Marcial Pons, Madrid, 2011.

RODRIGUEZ MOLINERO, Marcelino. *Introducción a la filosofía del Derecho*. Universidad Complutense de Madrid. Madrid, 2000.

RODRÍGUEZ PANIAGUA, José María. *Historia del Pensamiento Jurídico (I)*. Universidad Complutense, Facultad de Derecho. Servicio de publicaciones. Madrid, 1988.

ROUBIER Paul. *Le Droit transitoire. Conflicts des lois dans le temps*. 2.<sup>a</sup> edic. Dalloz et Sirey. París, 1960. Edición actual, Dalloz, París, 2008.

ROUSSEAU, Jean Jacques. *El contrato social*. Trad. y estudio preliminar, Villaverde, M. José. Col. Grandes Obras del Pensamiento. N.º 2. Ediciones Altaya, S.A. Barcelona, 1993.

RUBIO LLORENTE, Francisco, «El papel del Consejo de Estado en el control de calidad técnica de las normas», en *Revista Española de la Función Consultiva*, 6. 2006.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975.

SAINZ MORENO, Fernando. «Problemas actuales de la Técnica Normativa», en *El Parlamento. Cuestiones actuales, Anuario Jurídico de La Rioja*. Universidad de La Rioja, 1. Logroño, 1995.

SÁNCHEZ ÁLVAREZ, Eduardo. «Efectos causados por un legislador compulsivo en el principio constitucional de seguridad jurídica. El ejemplo de las amplificadas tasas judiciales», en *Estudios de Deusto*, julio-diciembre 2013.

SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés. *Forma y materia en Derecho financiero y tributario. Incumplimiento de obligaciones formales y pérdida de derechos sustanciales*. Estudios Financieros. Madrid, 2004.

— «La regulación autonómica de los tributos cedidos. Posibles mejoras o ampliaciones en la atribución de competencias normativas a las comunidades autónomas», en *Estudios jurídicos sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2003.

SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso. *Principios de Derecho Administrativo General*. Iustel Publicaciones. Madrid, 2016. Vol. II. 4.ª parte: El control.

— «Teoría de la responsabilidad del Estado Legislador», en «34 artículos seleccionados de la Revista de Administración Pública con ocasión de su centenario», de la *RAP*, INAP, 68, mayo-agosto, 1972.

SAVIGNY, Friedrich Carl Von. *Sistema del Derecho romano actual*. Trad. Mesía, Jacinto y Poley, Manuel. Analecta Editorial. Pamplona, Navarra, 2004.

— *De la vocación de nuestro siglo para la legislación y la ciencia del Derecho*. Editorial Heliasta, SRL. Nota preliminar. Enrique de Gandía. Buenos Aires, 1977.

SCARPELLI, Uberto. *Cos'è il positivismo giuridico*. Comunità, Milán, 1965. En castellano, *Qué es el positivismo jurídico*, Cajica. Puebla (México), 2001.

SEGOVIA MARCO, Alicia. «La Técnica Legislativa en la elaboración de los anteproyectos de Leyes», en *Gabilex*, Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, 1, 2015.

SERRANO ANTÓN, Fernando. *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*. Civitas, Madrid, 2007.

— *¿Cliente o contribuyente?* Civitas. Madrid, 2008.

— «Hacia el rediseño de una relación de calidad entre la administración tributaria y el contribuyente», en *Problemática de los procedimientos tributarios en las Haciendas Locales*. Civitas, Madrid, 2012.

SEMPERE NAVARRO, Antonio Vicente. «El escondite jurídico», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 746, 2008.

SENECA, Lucio Anneo. *Cartas a Lucilio*. Alianza Editorial. Salvat Editores. Estella (Navarra), 1986.

SUAY RINCÓN, José. *La doctrina de los principios generales del Derecho. Separata de Estudios en homenaje al profesor Jesús González Pérez*. Civitas. Madrid, 1993.

TARDÍO PATO, José Antonio. *Los principios generales del Derecho*. Bosch. Madrid, 2011.

TUR ARSINA, Rosario. «Técnica normativa, formas de gobierno y sistemas jurídicos», en *Revista española de la función consultiva*, 11, enero-junio 2009.

URQUIJO GOITIA, José Ramón. «Relación cronológica de gabinetes», en *Diccionario biográfico de los ministros españoles de la edad contemporánea*, «Juan Carlos I», Instituto de Historia, CSIC.

[http://humanidades.cchs.csic.es/ih/paginas/jrug/diccionario/gabinetes/index\\_gabi.htm](http://humanidades.cchs.csic.es/ih/paginas/jrug/diccionario/gabinetes/index_gabi.htm). Consultado el 12 de julio de 2017.

VERDERA IZQUIERDO, Beatriz. *La irretroactividad: problemática actual*. Dykinson. Madrid, 2006.

VANDELLI, Luciano. *Trastornos de las instituciones políticas*. Trotta. Madrid, 2007.

VEGA BORREGO, Félix Alberto. «Derecho a la libertad. Aspectos materiales y procedimentales del delito de defraudación tributaria». En *Justicia tributaria y derechos humanos*. Coord. Juan Manuel Ortega Maldonado. México, Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Autónoma de México, 2016.

VICO, Giambattista. *La scienza nuova*. A. Mondadori, 9.<sup>a</sup> ed. Milán, 2005.

VIDAL MARÍN, Tomás. «Técnica legislativa, inserción de la norma en el ordenamiento jurídico y Tribunal Constitucional», en *Teoría y Realidad Constitucional*, UNED, 31, 2013.

VINOGRADOFF, Paul. *Introducción al Derecho*. Versión en español de Vicente Herrero. Fondo de Cultura Económica. México, 1952.

VON KIRCHMANN, Julius Hermann. *Jurisprudencia no es ciencia*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1983.

— «El carácter a-científico de la llamada ciencia del Derecho», en *Discusión sobre el carácter anti-científico del Derecho: de Kirchmann a la discusión epistemológica actual*, Palomino Manchego, José F. (coord.), Universitas. Madrid, 1999.

WRÓBLEWSKI, Jerzy. *Sentido y hecho en el Derecho*. Universidad del País Vasco, servicio editorial. Bilbao, 1989.



ZARRALUQUI SÁNCHEZ-EZNARRIAGA, Luis. «El bosque legislativo», en *Otrosí*, 1, 4.<sup>a</sup> época, 2012.

— «El ordenamiento jurídico bajo camuflaje», en *Revista del Consejo General de la Abogacía española*, 49, 2008.

